

Davčni nadzor nad velikimi davčnimi zavezanci

UDK: 336.22 (497.4)

Andreja Stupar

andreja.stupar@siol.net

IZVLEČEK

Članek obravnava problematiko organiziranosti nadzora nad velikimi davčnimi zavezanci, ki so z ekonomskega, socialnega in političnega vidika najpomembnejši za državo. Večina davčnih administracij v Evropi ima enako kot Slovenija organiziran nadzor nad davčno najpomembnejšimi in najizdatnejšimi zavezanci na način, kot ga je priporočil Mednarodni denarni sklad (International Monetary Fund, v nadaljevanju IMF). To pomeni, da imajo organizacijsko obliko, bodisi samostojno ali v okviru obstoječih davčnih uradov, ki se ukvarja izključno z največjimi davčnimi zavezanci. Bolj kot formalna oblika organiziranosti pa je pomembna dejanska organiziranost izvajanja davčnih nalog, od katere je odvisna stopnja učinkovitosti in uspešnosti opravljenih nalog in kakovost in nabor storitev, ki so na razpolago davčnim zavezancem.

Prispevek opredeljuje, kateri so veliki davčni zavezanci, njihov pomen, potrebo po njihovi različni obravnavi, opisuje obstoječo organiziranost davčnega nadzora nad njimi in predlaga drugačen model organiziranja izvajanja davčnih nalog za velike davčne zezavance.

Na podlagi opravljene mednarodne primerjave z izbranimi državami in analize prednosti in slabosti ureditve davčnega nadzora nad velikimi davčnimi zavezanci v Sloveniji je predlagan nov model organiziranosti izvajanja davčnega nadzora pri teh zavezancih, ki povzema nekatere rešitve iz mednarodnega okolja in jih prilagaja pogojem in zavezancem v slovenskem prostoru.

Ključne besede: davčni nadzor, velike gospodarske družbe, veliki davčni zavezanci, davčna konkurenca, izvajanje davčnih nalog, mednarodni davčni nadzor.

1. Uvod

Davčna uprava kot del državne uprave izvaja tiste funkcije države, ki po eni strani zagotavljajo redne in stabilne prihodke države, po drugi pa na podlagi mehanizmov in zakonskih pooblastil izvajajo vse ukrepe za višjo stopnjo učinkovitosti države in zagotavljajo enakovredne pogoje vsem davčnim zavezancem. Pri tem so

izjemnega pomena prav najmočnejši gospodarski in finančni sistemi, ki so hkrati najizdatnejši plačniki davkov. Z vidika pomembnosti velikih davčnih zavezancev za državo je izjemnega pomena tudi učinkovit davčni nadzor nad temi zavezanci. Logična posledica vse hitrejše dinamike gospodarskih gibanj in ekonomskega razvoja, širitve svetovne globalizacije in dejstva, da smo že globoko v informacijski družbi, bi morala biti posodobitev davčnega nadzora, posebej pri velikih gospodarskih družbah, finančnih institucijah in družbah, ki so za vsako državo oziroma za vsako gospodarstvo ekonomski steber stabilnosti in razvoja. Veliki gospodarski sistemi s svojo močjo vplivajo na vse segmente družbe, pomenijo gonilo razvoja, se mednarodno povezujejo. Davčna služba, ki v svoji osnovni dejavnosti izvaja davčni nadzor, bi morala slediti tem razvoju in take družbe obravnavati na drugačen način kot majhne davčne zavezance. Davčni problemi pri teh družbah, obseg poslovanja in podatkov, vpliv davčne politike in zahteve po kakovostni davčni storitvi se pri njih pojavljajo v drugačni razsežnosti kot pri davčnem zavezancu, ki ima nekaj zaposlenih ali celo sam opravlja dejavnost in si zgolj zagotavlja lastno preživetje.

V obdobju prostega pretoka blaga, kapitala in storitev in vseh možnosti, ki jih nudi naglo se razvijajoča informacijska družba, sta izjemnega pomena tudi davčna konkurenčnost in obvladovanje davčnih tveganj. Da bi zagotovili redne prilive od davčnih in nedavčnih prihodkov, ki jih pobira davčna uprava, uporaba mehanizmov prisile in avtoritete nista dovolj. Treba je zagotoviti, da bodo najizdatnejši plačniki davkov to tudi ostali, kar pomeni, da je treba spodbujati pozitiven pristop, zagotavljati dobre storitve in spodbujati davčno moralo, hkrati pa zagotavljati mehanizme, s katerimi bo davčna služba bolj učinkovita pri odkrivanju tistih zavezancev, ki se na kakršenkoli način želijo izogniti plačilu davkov.

Slovenija se dobro zaveda nujnosti sprememb, če želi dohiteti najrazvitejše evropske države, zato je bila v zadnjih letih tudi na področju sprememb davčne zakonodaje zelo aktivna. Z davčnimi reformami je z vsebinskega vidika že posodobila področje pobiranja davkov, znižala davčne stopnje, do neke mere poenostavila postopke in omejila administracijo ter na zakonski podlagi doprinesla k večji konkurenčnosti slovenskega gospodarstva. Niso pa bili hkrati pripravljeni pogoji za uvedbo teh novosti. Način izvedbe davčne reforme in njen vpliv na delovni proces v davčnem nadzoru doslej ni bil deležen prenove. Tako smo dobili sodobno davčno zakonodajo, ki se izvaja na starih delovnih postopkih in v okviru organiziranosti, ki ne omogoča spremenljivosti in kakovostnega preskoka v razmerju do davčnih zavezancev. Šele s spremembo v organiziranju na celotnem področju izvajanja davčnih nalog in v okviru tega procesa davčnega nadzora bo pri

velikih gospodarskih in finančnih sistemih lahko sledila vse hitrejšim obratom na gospodarskih in finančnih trgih znotraj meja, na območju Evropske unije in v svetovnem merilu. To ne pomeni, da je davčna politika skupaj z davčnimi ukrepi nepomembna. Davčna politika je instrumentarij, s katerim država uravnava delovanje vseh mehanizmov in uvaja davčne ukrepe, ki jih izvaja davčna uprava v okviru svoje osnovne dejavnosti. Oboje skupaj, kljub številnim spremembam in reformam na davčnem področju v zadnjih letih, še vedno ne zagotavlja zadostne učinkovitosti oziroma potrebnega razvoja in posodobitve postopkov, ki so mogoči le s spremembo v organiziranju izvajanja davčnega nadzora.

Z vidika regulacije in nadzora, ki ju mora izvajata država zaradi zagotavljanja njene konkurenčnosti, nemotenega delovanja vseh njenih institucij in ohranjanja blagostanja njenih državljanov, obstaja zelo izrazita zahteva po hitrem prilagajanju mehanizmov državnega nadzora na področju gospodarstva in denarnega trga. Ekonomska moč se vedno bolj koncentrira v velikih, povezanih gospodarskih sistemih in finančnih institucijah. Ker je razvoj vedno pogojen tudi z motivi in s sredstvi, oboji pa so na strani ekonomske moči, je logično, da država s svojimi razpoložljivimi resursi tega dogajanja ne more dohajati brez sprememb v organiziranju delovnih procesov, ki zagotavljajo učinkovit in uspešen nadzor in omogočajo enostavno prilagajanje izjemno dinamičnemu razvoju gospodarskih aktivnosti, vpetosti gospodarskih in denarnih subjektov v mednarodno sodelovanje in vedno novih oblik virov ekonomske moči in razvoja.

2. Definicija velikih davčnih zavezancev

Opredelitve, kateri so veliki davčni zavezanci, so lahko različne in so odvisne od tega, za katere potrebe želimo opredeliti velikost davčnih zavezancev. V slovenski zakonodaji imamo opredeljeno, katere so velike gospodarske družbe, in sicer to opredeljuje Zakon o gospodarskih družbah¹, po katerem so velike družbe tiste, ki so imele v poslovnem letu povprečno število delavcev več kot 250, katerih čisti prihodki od prodaje so v preteklem poslovnem letu presegli 29,2 milijonov evrov in je bila vrednost njihove aktive nad 14,6 milijonov evrov. V vsakem primeru se po Zakonu o gospodarskih družbah za velike družbe štejejo banke, zavarovalnice, borza vrednostnih papirjev in družbe, ki so

¹ 55. člen Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/2006, 60/2006 - popr., 26/2007-ZSDU-B, 33/2007-ZSReg-B) razvršča družbe na mikro, majhne, srednje in velike na podlagi kriterijev: povprečnega števila delavcev v poslovnem letu, višine doseženega čistega prihodka družbe in vrednosti aktive ob koncu poslovnega leta.

po tem zakonu dolžne sestaviti konsolidirana letna poročila (družbe, ki so nadrejene drugim družbam, če je sama ali vsaj ena od podrejenih družb organizirana kot kapitalska družba).

Definicija pojma, katere so velike družbe, zapisana v Zakonu o gospodarskih družbah še ne pomeni, da gre za velike zavezance za potrebe davčnega nadzora. Z vidika davčnega nadzora je opredelitev, katere družbe se štejejo za velike, lahko popolnoma različna, kar dokazuje tudi dejstvo, da ima vsaka država drugačna merila in predstave o tem, katere družbe so velike z vidika posebne obravnave pri davčnem organu. Kriterije je mogoče spreminjati, kar je odvisno predvsem od davčne politike in potreb države ter od strategije davčnega organa.

Opredelitev zavezancev za velike davčne zavezance za davčne potrebe najdemo v podzakonskem aktu k Zakonu o davčni službi (ZDS-1; Uradni list RS, št. 1/2007-UPB2) in sicer v Uredbi o določitvi davčnih uradov Davčne uprave Republike Slovenije in njihovih sedežev (Uradni list RS, št. 142/04, 4/05, 120/05), ki v četrtem členu določa, kateri davčni zavezanci izpolnjujejo z uredbo določene kriterije, na podlagi katerih so opredeljeni kot veliki in zato sodijo v pristojnost nadzora v Posebnem davčnem uradu.

Kriteriji, na podlagi katerih so davčni zavezanci v tem trenutku razporejeni v pristojnost Posebnega davčnega urada, obsegajo družbe, katerih prihodki so v preteklem poslovnem letu presegli 33,3 milijonov evrov, in vse banke, hranilnice, zavarovalnice, igralnice in igralni saloni, borze, borzno posredniške družbe, pooblašcene investicijske družbe, klirinško-depotne družbe in pokojninske družbe.

Iz zapisanega sledi ugotovitev, da uporablja slovenska davčna zakonodaja za razvrščanje zavezancev na velike, ki sodijo v pristojnost posebnega davčnega nadzora in druge, za katere velja krajevna pristojnost območnih davčnih uradov, v primeru gospodarskih družb zgolj kriterij »višina doseženega prihodka v preteklem poslovnem letu« oziroma določa nekatere dejavnosti, ki sodijo v to skupino, ne glede na velikost doseženega dobička. V tem primeru je kriterij zgolj vrsta dejavnosti, ki jo zavezanci opravljajo. Poudariti je treba, da je tovrstno razvrščanje zgolj zaradi določanja stvarne pristojnosti² nad izvajanjem davčnega nadzora pri teh zavezancih. Za opredelitev velikih davčnih zavezancev, ki

² 72. člen ZDavP-2 določa krajevno pristojnost, kar pomeni, da je za odločanje v davčnem postopku na prvi stopnji, v primerih, ko je stvarno pristojna Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS), pristojen davčni urad, pri katerem je zavezanec za davek vpisan v davčni register, razen v primerih, ki jih določa ta zakon ali zakon o obdavčenju ali zakon, ki ureja področje davčne službe ali Zakon o splošnem upravnem postopku (med temi primeri se nahaja tudi stvarna pristojnost nad zavezanci, ki so na podlagi Uredbe o določitvi davčnih uradov DURS in njihovi sedeži, v pristojnosti Posebnega davčnega urada, ki nadzira velike davčne zavezance).

jih nadzira posebej za velike davčne zavezance organizirano nadzorno telo, obstajajo v državah različne definicije in kriteriji za opredelitev zavezancev za velike davčne zavezance. Nekatere davčne službe imajo določbo o velikih davčnih zavezancih vsebovano v zakonih, druge tega termina sploh ne uporabljajo. Velika Britanija in Nizozemska za določitev velikih zavezancev uporabljata kriterije tveganosti, pri čemer je zelo pomemben podatek o stopnji davčne voljnosti zavezancev. Norveška ima v davčni zakonodaji opredeljene kriterije, katera so majhna podjetja, vsa preostala sodijo v skupino velikih podjetij (Hälli, Rohrer-Mauri, 2006, str. 2 do 7). Kriteriji za velikost so največkrat vezani na dosežene dohodke, na število zaposlenih, na mednarodno poslovanje in druge kriterije, včasih uporabljajo kombinacijo kriterijev. Le malo držav ima na tem področju identično ureditev, kot je v Sloveniji.

3. Pomen velikih davčnih zavezancev

V vsaki družbi obstajajo področja, na katerih tržne sile ne zagotavljajo optimalnih rezultatov. Gre za področja javne porabe, kjer logika tržnega sistema ni izvedljiva (primeri so projekt zaščite pred poplavami, javna zaščita, požarna zaščita). Koristi od takšnih storitev uživajo vsi, ki živijo na določenem področju, korist vsakega pa je neodvisna od njegovega prispevka k zagotovitvi storitve. Ker ni mogoče pričakovati prostovoljnih prispevkov za plačilo teh storitev, posreduje država, ki na osnovi politične volje večine odredi način in stopnjo zadovoljevanja teh potreb. Država tako pridobiva sredstva za državno potrošnjo s pomočjo javnih prihodkov, v glavnem davkov in prispevkov. Prihodki in izdatki države pa gredo prek državnega proračuna, kar imenujemo tudi javno financiranje (Strašek, 1998, str. 131).

Ob upoštevanju potreb države se oblikuje davčna politika, na podlagi katere se načrtujejo davčni prihodki. Kljub temu, kakšna davčna politika se v danem trenutku izvaja, ostaja struktura davčnih zavezancev glede na delež, ki ga odstopajo državi v obliki davkov, nespremenjena.

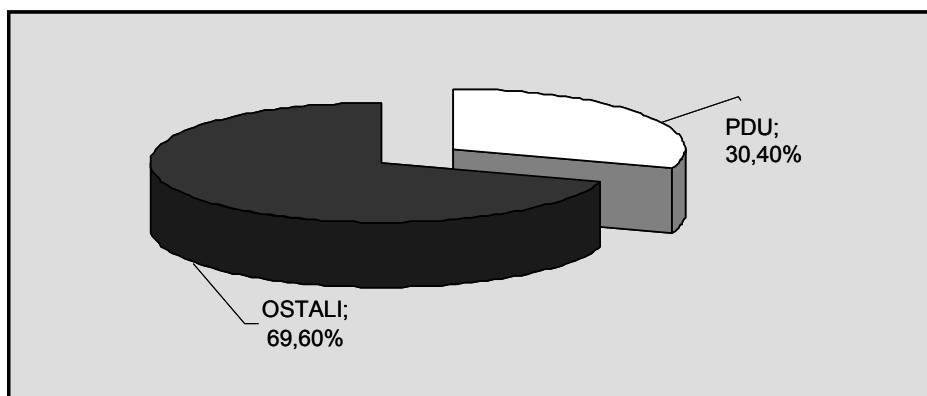
Če želimo govoriti o pomenu velikih davčnih zavezancev za državo, je najpomembnejši argument zagotovo delež priliva iz davkov, ki ga ti zavezanci prispevajo k skupnim javnofinančnim prihodkom države. Razen tega so še številni drugi argumenti, kot so gospodarska stabilnost, ekonomska moč države, delovna mesta, razvoj in drugi vplivi, ki pa se na takšen ali drugačen način zopet izkazujejo skozi obseg dajatev iz davkov, prispevkov za socialno varnost in nedavčnih

prihodkov (takse, koncesije, pristojbine itd.), ki jih veliki zavezanci plačujejo državi, lokalnim skupnostim in socialnim blagajnam.

V nadaljevanju je grafično prikazan delež javnofinančnih prihodkov, ki so jih v obliki davkov in drugih obveznih dajatev v preteklem letu v državni proračun vplačali zavezanci, ki se na podlagi Zakona o davčni službi in na njegovi podlagi sprejete Uredbe o določitvi davčnih uradov davčne uprave Republike Slovenije in njihovih sedežev v organiziranosti davčnega nadzora v Sloveniji obravnavajo kot veliki davčni zavezanci in sodijo v pristojnost posebnega davčnega urada. Trošarine, takse in davek na dodano vrednost pri uvozu iz tretjih držav, kjer se davek na dodano vrednost še vedno plača skupaj s carinskimi dajatvami, občinski davki in druge takse niso zajeti v podatek o plačanih davkih v posebnem davčnem uradu.

Iz spodnjega grafikona je razvidno, koliko javnofinančnih prihodkov so v celotnih prihodkih, ki jih pobira DURS in se vključujejo v ekonomsko klasifikacijo prihodkov in odhodkov³, prispevali zavezanci posebnega davčnega urada.

Slika 1: Delež javnofinančnih prihodkov v posebnem davčnem uradu (PDU) v vseh pobranih javnofinančnih prihodkih Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2006



Vir: Poročilo o delu PDU v letu 2006 (Posebni davčni urad, 2007)

Konec leta 2006 je bilo v pristojnosti posebnega davčnega urada 407 davčnih zavezancev, kar pomeni 0,02% vseh davčnih zavezancev, ki so bili

³ Vsaka država ima za statistične namene svojo klasifikacijo davkov. Slovenija je svojo klasifikacijo pretežno uskladila z metodologijo IMF. Ekonomska klasifikacija, ki je v skladu z mednarodnimi standardi, je bila na ministrstvu za finance uvedena v letu 1999. Javnofinančni prihodki obsegajo osnovnih pet skupin, in sicer davčne prihodke, nedavčne prihodke, kapitalne prihodke, prejete donacije iz domačih in tujih virov in transferne prihodke (Kranjec, 2003, str. 69 in 345-348).

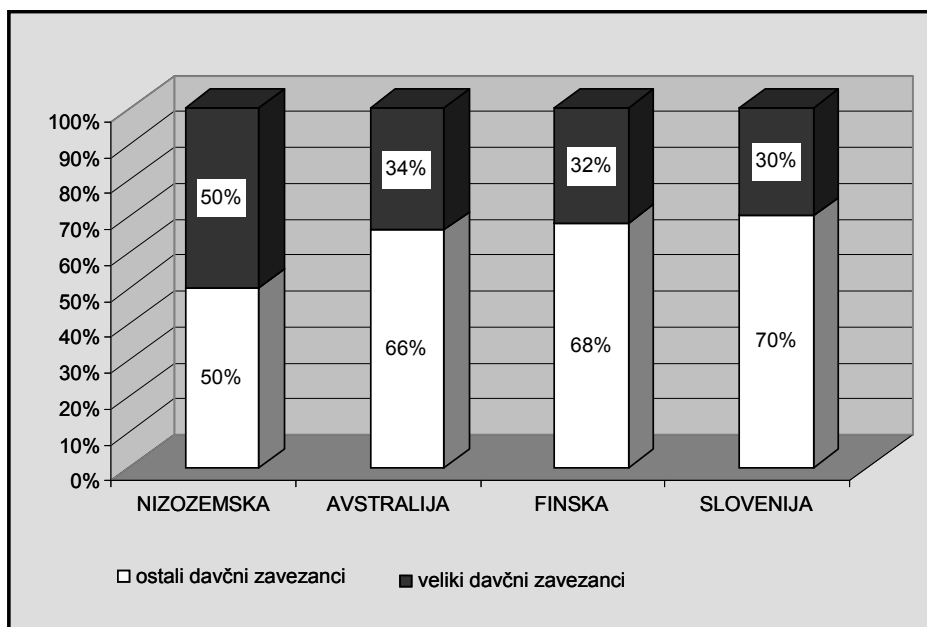
Andreja Stupar

Davčni nadzor nad velikimi davčnimi zavezanci

konec leta 2006 vpisani v davčni register pri Davčni upravi Republike Slovenije (DURS, 2007, str. 2). Delež pobranih javnofinančnih prihodkov posebnega davčnega urada je 30,4% v primerjavi z vsemi vplačanimi dajatvami v Davčni upravi Republike Slovenije. Že to dejstvo samo po sebi dokazuje, kako pomembni so veliki davčni zavezanci za državo in njeno ekonomsko politiko.

Za primerjavo so v Sliki 2 prikazani deleži, ki jih v izbranih davčnih administracijah prispevajo veliki davčni zavezanci, glede na v celoti vplačane davčne prihodke. Zaradi različne organiziranosti nacionalnih davčnih administracij, načina pobiranja davkov in vrst prihodkov, podatki, ki jih posamezna nacionalna davčna administracija pobira, niso povsem primerljivi, so pa dovolj nazorni za potrditev, da so veliki davčni zavezanci z vidika davčne izdatnosti pomembni za vse države.

Slika 2: Delež davčnih prihodkov velikih davčnih zavezancev glede na v celoti vplačane davčne prihodke



Vir: Australian Government, Australian Taxation Office, 2006; Belastingdienst, Netherlands, 2006; Finnish Tax Administration, 2006; Davčna uprava Republike Slovenije, 2007.

Veliki davčni zavezanci, bodisi posamično ali kot kategorija najvplivnejših, ekonomsko najmočnejših in tehnološko najrazvitejših poslovnih subjektov v državi, pomembno vplivajo na različna področja njenega delovanja, s poudarkom njihovega pomena na naslednjih področjih:

- ekonomski pomen: gospodarska rast, konkurenčnost, visoki prilivi javnofinančnih prihodkov, intenziviranje kapitalskih trgov, tehnološki napredek in razvoj, rast izvoza;
- socialni pomen: delovna mesta, zmanjševanje socialnih transferjev (socialne pomoči za brezposelne, razni dodatki in pomoči ekonomsko šibkim družinam in posameznikom ...), povečanje kupne moči in še številna druga področja;
- politični pomen: stabilno gospodarstvo zagotavlja uspešno, stabilno in trdno državo, ki na svetovnem političnem področju nastopa suvereno in neodvisno.

Za uresničitev ciljev, ki si jih je Slovenija zastavila v Strategiji razvoja Slovenije (Vehovar et al, 2005, poglavje Učinkovita država), so velike gospodarske družbe osnova in gonilna sila tako na področju ekonomije in gospodarstva kot tudi na področju družbenega razvoja in mednarodnega povezovanja in na vseh področjih, ki so strateškega pomena za državo.

4. Potreba po različni obravnavi velikih davčnih zavezancev

Strokovnjaki z davčnega področja so večinoma mnenja, da je velike davčne zavezance treba obravnavati drugače od drugih davčnih zavezancev. Kot navaja Pryor (v: Pevcin, 2006, str 7), naj bi bila velika podjetja bolj potrebna regulacije od države, predvsem z vidika omejevanja neželenih družbenih učinkov in ekonomske moči velikih korporacij. V smislu analiziranja razlogov za drugačno obravnavo velikih davčnih zavezancev pa ne gre le za vidik pobiranja davkov, ampak tudi za vidik zagotavljanja dobrih pogojev za izpolnjevanje davčnih obveznosti tem zavezancem, kot je zagotavljanje pravočasnih in kakovostnih storitev in potrebnih informacij gospodarskim družbam in družbam s področja opravljanja dejavnosti, ki se prav tako obravnavajo kot velike⁴, ki se dnevno srečujejo z velikim številom vprašanj in težav, tudi s področja davkov. Dobra davčna usmeritev lahko pomeni tudi dobro poslovno odločitev velikega davčnega zavezanca. Po drugi strani ti davčni zavezanci v državni proračun, v proračune lokalnih skupnosti in v obe socialni blagajni prelijejo tolikšna denarna sredstva, da je prav, da od države dobijo to povrnjeno v obliki zagotavljanja pomoči

⁴ Banke, zavarovalnice, borze, kapitalsko povezane družbe.

in potrebnih informacij pri svojem delu, da država ne izvaja zgolj represivne funkcije, pač pa ponuja tudi servis in oporo pri njihovem poslovanju. Davčna administracija, finančno ministrstvo in s tem posredno država morajo spremljati in analizirati pojave ter skoznje ter ob dobri komunikaciji z davčnimi zavezanci, posebej z velikimi davčnimi zavezanci, sprožati ustrezne mehanizme za uvajanje potrebnih sprememb, posodobitev in prilagoditev vedno novemu poslovnemu okolju. Cilj, ki ga mora država pri tem zasledovati, je izboljšanje davčnih storitev, oblikovanje pobud za potrebne spremembe v davčni politiki in zakonodaji ter ustvarjanje pogojev za nemoteno poslovanje davčnih zavezancev.

Izrednega pomena je zavedanje, da vsaka država potrebuje velike davčne zavezance, da so sodobno mednarodno okolje, prost pretok blaga, storitev, kapitala oblikovali tudi potrebo velikih gospodarskih družb po presojanju davčne konkurenčnosti države, v katero se nameravajo vključiti kot poslovni subjekt, oziroma v kateri je sedež matičnega podjetja (glej Gorjup, 2007, str. 59 in 60). Interes države je torej, da prisluhne potrebam sodobnega ekonomskega okolja in presodi, ali je njeno delovanje oziroma delovanje nadzornih služb še ustrezno, ali je morda že nastopil čas za sodobnejše oblike izvajanja nadzora, ki bodo vsebovali elemente zavedanja medsebojne soodvisnosti v razmerju med državo in gospodarstvom.

Večina evropskih držav, prav tako pa tudi države, ki geografsko ne sodijo v Evropo, imajo davčni nadzor nad velikimi davčnimi zavezanci organiziran na drugačen način, kot za druge davčne zavezance, kot je to že v začetku 1980 leta priporočila mednarodna organizacija IMF.

Nekatere države v Evropi in izven Evrope so na področju obravnavanja velikih davčnih zavezancev že uvedle sodobnejše načine komuniciranja s temi družbami, praktično vse pa se zavedajo pomena in potrebe po posodobitvi davčnega nadzora nad temi zavezanci. Tako je na primer avstralska davčna administracija (ATO - Australian Taxation Office) na podlagi ugotovitve, da velike družbe dejansko ogromno prispevajo k avstralski ekonomiji, tako z vidika izpolnjevanja davčnih obveznosti kot tudi izvajanja delodajalskih obveznosti, pristopila k novim aktivnostim na področju nadzora pri velikih davčnih zavezancih.

Tabela 1: Pregled organiziranosti davčnega nadzora za velike zavezance po evropskih državah

	davčna administracija	posebna organiziranost za nadzor nad velikimi davčnimi zavezanci	samostojna centralizirana enota	število teritorialnih enot	sektorska specializacija
1	ALBANIJA	DA	DA	ni podatka	DA
2	AVSTRIJA	DA	NE	8	DA
3	AZERBAJDŽAN	DA	NE	13	NE
4	BELGIJA	DA	NE	3	DA
5	BOLGARIJA	DA	DA	ni podatka	DA
6	HRVAŠKA	DA	NE	2	NE
7	ČEŠKA REPUBLIKA	DA	NE	12	DA
8	ESTONIJA	DA	NE	2	DA
9	FINSKA	DA	DA	ni podatka	DA
10	FRANCIJA	DA	NE	ni podatka	DA
11	NEMČIJA	DA	NE	100	DA
12	MADŽARSKA	DA	DA	ni podatka	DA
13	ISLANDIJA	NE	ni podatka	ni podatka	ni podatka
14	IRSKA	DA	NE	4	DA
15	ITALIJA	DA	NE	22	NE
16	LATVIJA	NE	ni podatka	ni podatka	ni podatka
17	LITVA	DA	DA		DA
18	MAKEDONIJA	NE	ni podatka	ni podatka	ni podatka
19	NIZOŽEMSKA	DA	DA	ni podatka	DA
20	NORVEŠKA	DA	NE	2	DA
21	POLJSKA	DA	NE	20	DA
22	ROMUNIJA	DA	NE	ni podatka	DA
23	SRBIJA	DA	DA	ni podatka	DA
24	SLOVAŠKA	DA	NE	2	DA
25	SLOVENIJA	DA	DA	ni podatka	DA
26	ŠVEDSKA	DA	NE	3	NE
27	ŠVICA	NE	ni podatka	ni podatka	ni podatka
28	VELIKA BRITANIJA	DA	NE	ni podatka	NE

Vir: IOTA Area Group on Large Taxpayer Treatment and Audit, 2005

Iz tega razloga se davčna administracija v Avstraliji zavezuje, oziroma je dobila pooblastilo, da zaradi števila izvršenih transakcij, velikosti in kompleksnosti v obsegu delovanja velikih družb v letih 2006/2007 na sistematičen način izdela profil z najpomembnejšimi informacijami o največjih davčnih zavezancih in izvede revizijo, na podlagi katere bo ugotovila, ali so potrebne kakšne spremembe v načinu izvajanja davčnih nalog v zvezi z velikimi davčnimi zavezanci. Aktivnosti, ki bodo podlaga za izdelavo profila, bodo obsegale:

- dodatne inšpekcijske preglede (za obdobje 2006/07 načrtujejo 75 dodatnih inšpekcijskih pregledov na področju davka od dobička);
- organiziranje davčnega simpozija z velikimi gospodarskimi družbami, ki naj bi povečalo razumevanje potreb in delovanja velikih družb po eni strani in načina dela in pristopa davčne službe po drugi, vse z namenom poiskati način, kako naj davčna administracija razvija svoje produkte in storitve, da bi zmanjšali stroške in na ta način pomagali velikim davčnim zavezancem namesto da bi jih ovirali;
- okrepiti posvetovanje in sodelovanje z zavezanci, skupno načrtovanje in poskusno uvajanje sporazumnih dogovarjanj;
- pozorno spremljati podjetja v tuji lasti in usmeriti pozornost na višino davka, ki ga vplačujejo; upadanje davka bi lahko pomenilo znak za pojav prenašanja dobička v tujino in transference cen;
- ostro opazovati podjetja, ki se prestrukturirajo in selijo sedež poslovanja v države z nižjo obdavčitvijo (čezmejno) in pri takih podjetjih uvajati davčne preiskave (ATO, Large Businesses, 2006).

Britanska davčna služba (H&M Revenue and Customs Administration), ki se je kot rezultat združitve dveh prej samostojnih organov konstituirala v letu 2005, se prav tako zaveda izjemnega pomena velikih davčnih zavezancev, ki jih obravnava v samostojni organizacijski obliki, na podlagi sodobnih pristopov in uvajanja novih aktivnosti in oblik komuniciranja. S svojimi zavezanci ima urad za velike davčne zavezance (The Large Business&Employers Customer Unit) vzpostavljeno tesno sodelovanje. Njihov cilj je izvajati davčne naloge za velike davčne zavezance na način, ki bo bolj poslovno prijazen in učinkovit z informiranjem, pozivanjem in vplivanjem na odnos zavezancev do izpolnjevanja davčnih obveznosti, kar je naloga davčne službe in ministrstva za finance (H&M Revenue and Customs, 2006, str.1 in 7).

Že samo dejstvo, da ima večina nacionalnih davčnih uprav samostojno obliko organiziranosti davčnega nadzora nad velikimi davčnimi zavezanci, je zadosten

argument za ugotovitev, da obstaja potreba po drugačni obravnavi velikih davčnih zavezancev glede na davčno obravnavo ostalih zavezancev. Ob tem pa ne smemo pozabiti, da načelo enake obravnave vseh zavezancev s tem ni ogroženo.

Razlogi za drugačno obravnavo velikih davčnih zavezancev so naslednji:

- so najizdatnejši plačniki dajatev iz davkov, prispevkov in drugih obveznih dajatev, ki jih pobira davčna služba – nad 30% vseh dajatev, ki jih pobira slovenska davčna uprava, vplačajo veliki davčni zavezanci;
- hude posledice s finančnega, socialnega, ekonomskega vidika v primeru napačnega obračunavanja davčne osnove ali pojavov davčne goljufije ali sive ekonomije (stečaji, prisilne poravnave, izguba delovnih mest, odliv kapitala v tujino...);
- nujnost kontinuiranega davčnega nadzora, tako z vidika davčnega zavezanca, kot z vidika države (obseg poslovnih transakcij pri zavezancih je velik, zato je obvladovanje več zaporednih obdobj izredno težko, odkrite nepravilnosti imajo s povečevanjem časovnega odmika od nastanka nepravilnosti do odkritja nepravilnosti vedno večje posledice);
- specifične dejavnosti, kot so zavarovalništvo, igralništvo, bančništvo in druge, zahtevajo specifična znanja in visoko specializacijo;
- obsežnost poslovanja doma in v mednarodnem okolju, povezovanje družb, veliko število zaposlenih in drugo, zahteva bistveno bolj poglobljen, daljši in z informacijskimi orodji in znanji podprt davčni nadzor, kot pri malih zavezancih;
- potrebnost obsežnejšega in dopolnilnega izobraževanja in usposabljanja za izvajanje nadzora pri velikih zavezancih;
- nujnost uvajanja informatikov v nadzorno funkcijo skupaj z uporabo specialnih orodij;
- na kakovostni analizi tveganja temelječ davčni nadzor;
- sposobnost prilagajanja organiziranja davčnega nadzora hitremu razvoju in spremembam v poslovanju gospodarskih družb v okolju visoke konkurence, svetovne globalizacije in vedno bolj aktivnega mednarodnega delovanja ekonomskih subjektov, posebej velikih davčnih zavezancev, kjer je obseg kapitalskih transakcij in gospodarskega delovanja še posebej intenziven;
- kriteriji in merila za merjenje uspešnosti in učinkovitosti pri izvajanju nadzora nad velikimi davčnimi zavezanci ne morejo biti enaki kot za druge davčne zavezance (razen nekaterih splošnih kriterijev), primerljivosti torej ni.

Organiziranost izvajanja davčnega nadzora in vseh davčnih nalog mora biti pri nadzoru nad velikimi davčnimi zavezanci drugačna, kot pri nadzoru nad preostalimi, saj mora zagotavljati obvladovanje sicer majhnega števila davčnih zavezancev, ki pa imajo v svojih rokah veliko ekonomsko moč, znanje, mednarodno delujejo, se razvijajo in vplivajo na vse segmente družbenega življenja, cilji pa seveda morajo biti enotni in usklajeni z davčno in ekonomsko politiko države in s strategijo davčne službe. Slovenska davčna služba ima v svoji poslovni strategiji zapisano, da mora imeti davčna uprava učinkovito, prilagodljivo in uspešno organizacijo, iz česar izhaja, da mora pravzaprav težiti k posodobitvam in nenehno iskati nove poti za večjo učinkovitost in prilagajanje hitro spreminjajočemu se okolju in s tem potrebam zavezancev (Davčna uprava Republike Slovenije, str. 1, 2005). Taka posodobitev je nedvomno potrebna na področju nadzora nad velikimi davčnimi zavezanci.

5. Obstoječa organiziranost nadzora nad velikimi davčnimi zavezanci

Najrazvitejše države v evropskem in svetovnem merilu so že pred desetletji ugotovile, da je za zaščito davčnih prihodkov treba organizirati specifičen nadzor nad zavezanci, ki imajo zaradi davčne izdatnosti za državo poseben pomen. Kot v svoji analizi navaja Katherine Baer, so države v tranziciji in tiste v razvoju, ki so uvedle poseben davčni tretma za velike davčne zavarance, zabeležile dobre rezultate tako z vidika višje stopnje izpolnjevanja davčnih obveznosti kot tudi z vidika bolj učinkovitega delovanja davčne administracije v celoti. Na ta način so vse aktivnosti maksimalno usmerjene v relativno majhno število zavezancev, ki vplačujejo izjemno velik delež davčnih prihodkov. V številnih državah so organizacijske enote, ki se ukvarjajo z nadzorom nad velikimi davčnimi zavezanci, tudi testno okolje za oceno učinkov davčnih reform, ki se potem izvedejo za celotno populacijo.

V praksi se je pokazalo, kot navaja Katherine Baer, da organiziranje posebnega nadzora za velike davčne zavarance lahko povzroči tudi tveganje. Zgolj parcialno⁵ organiziranje takega nadzora ima lahko celo negativne učinke, ki posledično pomenijo, da reforma davčne organiziranosti ne bo uspešna ali da

⁵ Če na primer poseben davčni način obravnavanja ne zaobjame vseh velikih zavezancev ali če posebna organizacijska oblika ne prevzame vseh funkcij v zvezi z nadzorom in administriranjem pri velikih zavezancih, če je na razpolago premalo zaposlenih ali ni na razpolago potrebnih pripomočkov in orodij.

bo posebni urad za velike zavezance, ki predstavlja gonilo razvoja in moderniziranje davčnega administriranja, izgubil svojo kredibilnost. Prav tako je lahko škodljivo pretiravanje pri poudarjanju pomembnosti nadzora nad velikimi zavezanci in zanemarjanje nadzora nad preostalimi, pomanjkanje specifičnih kontrol pri velikih zavezancih (ki npr. svojo davčno obveznost opravijo s pobotom), ali preveliko število zavezancev v pristojnosti posebnega nadzora. Vse to lahko zmanjša učinkovitost tovrstnega nadzora. In končno, za prvo merjenje učinkovitosti izvajanja nadzora nad velikimi davčnimi zavezanci in sprememb davčne osnove mora davčna uprava identificirati in primerjati kazalnike uspešnosti⁶.

Pristop k nadzoru velikih davčnih zavezancev se razlikuje od države do države in je v veliki meri odvisen od stopnje razvitosti posamezne države, od davčne politike in od ciljev, ki jih država želi z njo doseči in od populacije velikih zavezancev. Organiziranost urada za velike zavezance je odvisna od števila velikih zavezancev, od razpoložljivega kadra, znanja, tehnološke opremljenosti in drugih razpoložljivih resursov. V nekaterih državah imajo samo eno organizacijsko enoto za nadzor nad velikimi davčnimi zavezanci, kot je to v Sloveniji, drugod so takšne enote organizirane v vseh večjih gospodarskih središčih, kjer imajo sedež velike družbe oziroma so del območnih davčnih uradov (glej tabelo 1). Ponekod se z velikimi zavezanci ukvarjajo zgolj oddelki znotraj davčne službe ali posebej usposobljeni davčni delavci in vodje skupin za nadzor v organizacijskih enotah davčne službe.

V Sloveniji je davčni nadzor nad velikimi davčnimi zavezanci organiziran v posebnem davčnem uradu (PDU). Nadzor se izvaja z davčnim kontroliranjem in davčnim inšpiciranjem, ki se v organizacijsko nespremenjeni obliki izvajata v funkcijsko ločenih oddelkih že od same ustanovitve DURS in PDU, torej od julija 1996. Druge funkcije, ki pomenijo podporo davčnega nadzora, to so naloge analiziranja, davčnega knjigovodstva, izterjave, pravne naloge, informacijska podpora in strokovno tehnične naloge, se izvajajo v samostojnih oddelkih. Organiziranost izvajanja vseh funkcij je identična, kot na območnih davčnih uradih, ki so krajevno pristojni za izvajanje davčnih nalog za vse fizične in pravne osebe, vpisane v register davčnih zavezancev na njihovem davčnem uradu.

⁶ Kazalniki uspešnosti PDU niso primerljivi s kazalniki območnih uradov na nacionalni ravni, niti s kazalniki uradov za velike zavezance na mednarodnem nivoju, saj gre za neprimerljive kvantitativne podatke in kvalitativna merila (npr. inšpekcijski pregled pri zavezancu z 10.000 zaposlenimi in nekaj sto tisoč izdanimi fakturami ni ekvivalenten inšpekcijskemu pregledu s 50 zaposlenimi in nekaj sto ali tisoč izdanimi fakturami; urad za velike zavezance s 60 zaposlenimi in 400 zavezanci ni primerljiv z uradom za velike zavezance s 500 zaposlenimi in 3000 zavezanci, ki so povezane osebe, multinacionalne družbe, itd).

Posebni davčni urad je v tem trenutku organiziran po načelu funkcij, torej gre za funkcijsko organiziranost. Organiziranje po funkcijah je učinkovito, kadar je treba obvladovati veliko količino istovrstnih delovnih operacij z vnaprej natančno opredeljenimi delovnimi postopki in s predvidljivimi rezultati (na primer odmera dohodnine, kjer gre število napovedi v stotisoče). Pri nadzoru nad velikimi davčnimi zavezanci v okviru PDU je govora o štiristo zavezancih, zato tu ne gre za obvladovanje velike količine subjektov z rutinskimi postopki, kot je na primer odmera nekega davka, kar se lahko izvaja v oddelku, predvidenem za to po funkciji. Tu gre za obvladovanje velikih sistemov, ki terjajo od primera do primera različen pristop. Funkcijska organiziranost v pogojih nadzora nad majhnim številom velikih zavezancev, ki imajo obsežno poslovanje, veliko število zaposlenih in so davčno najizdatnejši glede zagotavljanja prilivov javno finančnih prihodkov državi, ki imajo svoje posebnosti in potrebe, ki nujno potrebujejo kakovostne informacije in izvajajo specifične dejavnosti ter se intenzivno mednarodno povezujejo, ni več ustrezna. Ves čas se je treba zavedati, da se mora davčni nadzor pri velikih zavezancih izvajati celovito, kar pomeni, da mora biti zagotovljen stalen pregled nad celotnim poslovanjem zavezanca z vidika davčne rizičnosti, maksimalno mora biti zagotovljeno izvajanje informiranja, servisiranja in komuniciranja z zavezanci. Za to pa so potrebne točne, pravilne in popolne informacije in taki podatki, česar obstoječa organiziranost ne zagotavlja. Slabe posledice organiziranosti po načelu izvajanja funkcij, ki hromijo celotni proces davčnega nadzora v uradu za velike zavezance, so naslednje:

- vsi poslovni procesi se odvijajo znotraj posameznih organizacijskih enot, ki so bolj ali manj zaprte ena pred drugo;
- tok informacij in pomembnih podatkov in dokumentov je odvisen od posameznega oddelka, ki s to informacijo ali s tem dokumentom razpolaga;
- z razvojem informacijske tehnologije, s pospeševanjem in z uzakonjenjem uporabe elektronskega poslovanja in s spremembo zakonodaje so se spremenili tudi delovni postopki (ali bi se vsaj morali spremeniti), ki so sprostili obremenitev v davčni kontroli, zmanjšali možnost napak in dvignili kakovost podatkov v davčnih evidencah;
- številne naloge se podvajajo ali celo multiplicirajo, saj so del poslovnega procesa v posameznem oddelku (morale bi se dopolnjevati);

- vsi oddelki, razen splošne službe in informatike, imajo stik z zavezanci, z njimi rešujejo različno problematiko in zavezanca spoznavajo, ni pa povezave med njimi;
- zaradi obsežne problematike se od davčnih delavcev pričakuje široko poznavanje vseh področij, od bančništva, zavarovalništva, investicij in vrednostnih papirjev, igralništva, do področja gospodarstva in v njegovem okviru različnih dejavnosti z njihovimi posebnostmi.

Ugotavljamo:

- da davčni zavezanci v zadnjih letih izjemno spreminjajo naravo svojega poslovanja, se usmerjajo v mednarodno okolje, kjer iščejo nove trge;
- da davčni zavezanci iščejo vedno nove možnosti povečevanja dobička in konkurenčne prednosti tudi z davčnim načrtovanjem in optimiziranjem davkov;
- da se je slovenska davčna zakonodaja v zadnjih letih nekajkrat spremenila in je davčna služba v zadnjih letih uvedla številne novosti, pri čemer se organiziranost izvajanja davčnih nalog ni spremenila;
- da je organiziranost izvajanja davčnih nalog v slovenskem uradu za velike zavarovalce identična kot na območnih uradih, ne glede na to, da gre pri obvladovanju velikih davčnih zavezancev za obvladovanje kapitalsko močnih in strokovno izjemno zahtevnih specifičnih davčnih subjektov, pri obvladovanju ostalih pa za obvladovanje velike množice davčnih dogodkov,

Zato menimo, da je sprememba v organiziranju izvajanja vseh davčnih nalog v uradu za velike davčne zavarovalce nujna. Ne gre zgolj za spremembe v izvajanju davčnega nadzora, pač pa za spremembe vseh nalog v uradu.

6. Sprememba v organiziranosti davčnega nadzora nad velikimi davčnimi zavezanci

Na podlagi ocene sedanjega stanja in izkušenj iz mednarodnega davčnega okolja, predvsem iz najuspešnejših davčnih administracij, predlagamo naslednje spremembe v organiziranju izvajanja vseh davčnih nalog v uradu za velike zavarovalce.

1. Od organiziranosti po načelu funkcij k organiziranosti po načelu dejavnosti

Kot ustrezna oblika organiziranosti davčnega nadzora pri velikih davčnih zavezancih se je v raziskavi pokazala panožna organiziranost oziroma organiziranost glede na dejavnost, ki jo davčni zavezanec opravlja. Prednosti, ki jih taka organiziranost prinaša, so vsaj naslednje:

- Poslovni proces izvajanja davčnih nalog⁷ se odvija znotraj posameznih organizacijskih enot - sektorjev, kjer ne gre več za organiziranost glede izvajanja funkcij, pač pa za organiziranost po načelu pokrivanja vseh davčnih zavezancev istega tipa za vse vrste davčne obravnave, bodisi za dajanje informacij, potrjevanje vračil, izvajanje analiz tveganja in individualnih analiz, izvajanje vsebinskih kontrol, pozivanje k plačilu, izvajanje *desk audit-a* oziroma izvajanje nadzora nad davčnimi zavezanci na podlagi predloženih davčnih obračunov in na podlagi zahtevane dokumentacije in poslovnih knjig pri organu, izvajanje preiskav in eventualnega inšpekcijskega nadzora na terenu in ob podpori informatika. Posledica take organizacije sta izjemno dobro poznavanje in obvladovanje davčnih zavezancev znotraj organizacijske enote, ki je visoko specializirana za posamezno področje (finančni sektor, igralništvo, gradbeništvo, transportna dejavnost,...). Rezultat je celovito obvladovanje problematike pri zavezancih, ki sodijo v skupino davčne obravnave v okviru dejavnosti, za katero je sektor specializiran.
- Odpade problem pretoka informacij, podatkov in dokumentov, saj se vse potrebne informacije, podatki in dokumenti zbirajo v okviru novega sektorja, znotraj katerega se obravnava določen tip zavezanca.
- Odpade nevarnost podvajanja izvajanja nalog, saj se v okviru ustreznega sektorja vsak davčni zavezanec celovito obravnava.
- Odpade problem povezave med sektorji in problem dvojnega obravnavanja istega zavezanca, saj se zavezanec obravnava le na enem mestu, povezava med sektorji je v smislu izmenjave izkušenj, znanja in zagotavljanja potrebne pomoči.

⁷ Z izrazom davčne naloge je treba razumeti celovit sklop aktivnosti za podporo davčnemu nadzoru in hkrati storitvam za zavezance, torej so mišljene vse naloge, ki so na kakršenkoli način potrebne za nemoteno izvajanje osnove dejavnosti davčne uprave, to je nadzora nad pravilnostjo in pravočasnostjo pobranih davkov in drugih dajatev, za katerih pobiranje je pooblaščen DURS.

- Visoka specializacija davčnih delavcev na posameznem panožnem področju, posledično dvig kakovosti izvajanja nalog davčnega nadzora, zagotavljanja storitev, komunikacije z okoljem in izpolnjevanja drugih davčnih nalog.

2. Prerazporeditev izvajalcev s podpornih na davčne naloge

Preusmeritev davčnih kontrolorjev od strokovno tehničnih in administrativnih opravil k izvajanju davčnega nadzora nad vsebino davčnih obračunov in izpolnjevanja drugih vsebinskih davčnih nalog. Pogoji za to so že dani, saj morajo zavezanci, ki so velike in srednje gospodarske družbe že od 1. aprila 2007 davčne obračune in obračune davčnega odtegljaja predlagati davčnemu organu v elektronski obliki (Zakon o davčnem postopku-2, Ur.l. RS, št. 117/2006, člen 51., 57. in prehodni določbi 409. in 410.). Ker ni več ročnega vnosa, odpadejo napake pri vnašanju podatkov v računalniško aplikacijo, kakovost podatkov v davčnih evidencah je bistveno boljša (računalniški sistem eDavki zavezancu - predlagatelju obračun toliko časa zavrača, dokler ni formalno in logično pravilen), popravkov, ki niso vsebinske narave, praktično ni več. Preusmeritev je z vidika operativnega izvajanja nalog mogoča takoj.

Operativni del izvajanja knjigovodskih funkcij in poročanja se po novem izvaja v podpornih funkcijah, saj gre le še za operativno tehnični prenos podatkov z ene lokacije na drugo in urejanje tistega dela evidenc, ki je posledica nepravilnega delovanja programske podpore. To pomeni, da je mogoče del dosedanjih knjigovodij usmeriti v izvajanje davčnih nalog, ki potekajo po novem v panožno organiziranih sektorjih. Naloge analitikov se v predlaganem modelu organiziranosti izvajanja davčnih nalog preusmerijo z dosedanjega spremljanja in poročanja za potrebe zakladnice in priprave kazalcev uspešnosti na pripravo analiz tveganja s pomočjo metodoloških navodil in specialnih računalniških orodij. Dosedanje naloge v zvezi s poročanjem o likvidnosti in spremljanjem kazalcev ostajajo med podpornimi funkcijami.

Na tak način bo doseženo povečanje števila zaposlenih na davčnih nalogah, s čimer bomo bolj primerljivi z davčnimi uradi za velike davčne zavarovalce v tujih davčnih upravah.

3. Od usmerjenosti na davke k usmerjenosti na davčne zavarovalce

Namesto izvajanja davčnega nadzora in vseh davčnih nalog po načelu posamezne vrste davka, ki ne omogoča celovitega nadzora nad poslovanjem

davčnega zavezanca, se vse davčne naloge osredotočajo na posameznega davčnega zavezanca, ki je na ta način obravnavan celovito. Z vidika davčnega nadzora gre za celovito obravnavo po vseh davčnih vrstah, z vidika zavezancev gre za celovito nudenje storitev in informacij na enem mestu, to je v okviru sektorja, pristojnega glede na opravljanje njegove pretežne dejavnosti.

4. Uvedba mednarodnega davčnega nadzora

Naraščajoča internacionalizacija poslovnih aktivnosti ima vse večji vpliv na pobiranje davkov. Mehanizmi za odkrivanje, preprečevanje in ukrepanje na področju davčnih utaj obsegajo vzajemno upravno pomoč in medsebojno mednarodno sodelovanje med državami članicami pri inšpekcijskih pregledih⁸. Področje medsebojne upravne pomoči poteka prek mednarodne izmenjave informacij, obsega tri vrste izmenjave podatkov in informacij in sicer avtomatično izmenjavo podatkov, spontano izmenjavo in izmenjavo podatkov na podlagi zaprosila⁹. Naloge se izvajajo v okviru Oddelka za mednarodno izmenjavo

8 Zakon o davčnem postopku, ki je od svoje prve objave v letu 1996 doživel številne spremembe in dopolnitve, je bil dopolnjen tudi z evropskim pravnim redom. Tako je ZDavP-1, ki se je začel uporabljati s 1.1.2005, prevzel tudi nekatere direktive, ki pomembno prispevajo k učinkovitosti delovanja uprave na tem področju, saj izogibanje davkom in davčna evazija že dolgo presegata dejanske meje med državami. V ZdavP-1 je tako celo poglavje, namenjeno ureditvi mednarodnega sodelovanja med državami članicami EU. V ta del zakona so bile vključene naslednje direktive institucij EU (Heinzer, A., 2005, str.124-126):

- Direktiva Sveta 76/308/EGS z dne 15. marca 1976 o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev iz poslovanja, ki je del sistema financiranja Evropskega kmetijskega usmerjevalnega in jamstvenega sklada, ter iz prelevmanov in carin;
- Direktiva Komisije 2002/94/ES z dne 9. decembra 2002 o določitvi podrobnih pravil za izvajanje nekaterih določb Direktive Sveta 76/308/EGS o vzajemni pomoči pri izterjavi terjatev v zvezi s prelevmani, davki in drugimi ukrepi;
- Direktiva Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve;
- Direktiva Sveta 2003/48/ES z dne 3. junija 2003 o obdavčitvi dohodka od prihrankov v obliki plačil obresti;
- Direktiva Sveta 2003/49 z dne 3. junija 2003 o skupnem sistemu obdavčevanja v zvezi s plačili obresti in plačili uporabe premoženjskih pravic, ki velja za povezane družbe različnih držav članic.

Možnost vzpostavitve medsebojne vzajemne upravne pomoči med vsemi državami članicami konkretno podaja Amsterdamska pogodba o ustanovitvi Evropske skupnosti.

9 Pri avtomatični izmenjavi podatkov gre za sistematično pošiljanje že vnaprej določenih podatkov na podlagi dogovora. Pri tem pošiljatelju ni potrebno presojati ali bodo podatki prejemniku koristili. Ureditev je v vseh evropskih državah, podprta z enakimi informacijskimi bazami. Pri spontani izmenjavi podatkov gre za nesistematično pošiljanje podatkov, za katere se domneva, da bi prejemniku koristili. Običajno do takih podatkov pride davčni organ v postopku davčnega nadzora. Izmenjava na podlagi zahtevka pa je najbolj aktualna, saj gre za konkretne zahteve pri konkretnih zavezancih v konkretnih postopkih. Tu so pomembni čas pridobitve podatkov, obseg, točnost in verodostojnost dobljenih podatkov.

informacij v okviru Generalnega davčnega urada ter v sodelovanju z območnimi davčnimi uradi.

Delovanje davčnega nadzora v okviru nacionalne države ni več zadostno, saj ima poslovni dogodek, opravljen v eni državi, finančni učinek v drugi državi, vprašanje pa je, kje bi morale biti davčne posledice, ali je bila davčna obveznost pravilno in če sploh izpolnjena, davčni organ katere države je pooblaščen za ugotavljanje takih dejstev.

Kot navaja Y.Hulton, belgijski koordinator v davčnih preiskavah, je v borbi proti goljufiji najbolj pomembno doseči združitev znanja in izkušenj vseh evropskih davčnih služb. Z najboljšim in najučinkovitejšim načinom uporabe evropske zakonodaje, ki dovoljuje neposredne kontakte med uradniki z delovnega področja odkrivanja davčnih utaj evropskih držav je mogoče pospešiti izmenjavo znanja, izkušenj in informacij. Pospešena izmenjava informacij je tudi ključ do uspešnega identificiranja *missing traderjev*¹⁰ in zlorab pri registriranju davčnih zavezancev. Mednarodne goljufije bi se bilo treba lotiti v vseh državah, ki so posredno ali neposredno vpletene, tudi če v kateri od njih ne gre za neposredno ogroženost davčnih prihodkov.

Na podlagi zgoraj zapisanih dejstev je v predlaganem modelu organiziranosti izvajanja davčnih nalog v uradu za velike davčne zavezance oblikovan tudi sektor za mednarodno sodelovanje pri inšpekcijskih pregledih, v okviru katerega bodo delovali najbolj usposobljeni davčni inšpektorji, ki bodo sodelovali pri najzahtevnejših pregledih mednarodno aktivnih davčnih zavezancev na celotnem ozemlju enotnega evropskega trga.

5. Izvajanje davčnega nadzora pri davčno tveganih subjektih, identificiranih s pomočjo računalniško podprte analize tveganja

Izvajanje davčnega nadzora pri tveganih subjektih zahteva izvajanje analiz tveganja, ki bodo v pomoč pri identificiranju davčno tveganih zavezancev in bodo na ta način inšpekcijski pregledi usmerjeni v tiste subjekte, katerih poslovanje na kakršenkoli način kaže na nepravilnosti. S pomočjo metodološko

¹⁰ »Missing trader« ali manjkajoči trgovec v verigi. Gre za podjetje, ki ne izpolni davčne obveznosti. Za taka podjetja je ponavadi znan le poštni predal, sedež dejavnosti pa je ponavadi lažen oz. nepoznan. Tako podjetje je ponavadi tuje podjetje za katerega davčna administracija nima dostopa do njegovih poslovnih knjig ali katerikoli drugih listin. V verigi se pojavlja največkrat kot pridobitelj blaga znotraj Skupnosti. Lahko pa se pojavlja tudi kot dobavitelj blaga.

in računalniško podprtih analiz tveganja bodo načrtovani davčni pregledi učinkovitejši pri odkrivanju davčnih nepravilnosti in goljufij.

6. Uvedba nadzora na daljavo (standard elektronskega vodenja poslovnih knjig za potrebe davčnega nadzora)

Z uveljavitvijo Pravilnika o vsebini, obliki, načinu in rokih za predložitve izpisa podatkov iz elektronsko vodenih poslovnih knjig in evidenc zavezanca za davek so zavezanci dolžni za potrebe davčnega nadzora zagotoviti izpis poslovnih knjig v elektronski obliki (39. člen ZDavP-2). S tem je dana možnost pooblaščenim osebam v davčnem nadzoru v najkrajšem času v elektronski obliki pridobiti podatke iz poslovnih knjig davčnih zavezancev in jih s pomočjo računalniških orodij (ACL) elektronsko pregledati. To pomeni, da se večina dela, ki ga sedaj opravlja inšpektor na terenu, lahko odvija v prostorih PDU, inšpektor na terenu zgolj preverja določena dejstva, listine in okoliščine, ki jih ne more preveriti drugače in je njihova preveritev potrebna zaradi pravilno ugotovljenega dejanskega stanja. Na ta način se inšpekcijski pregledi skrajšajo, prisotnost inšpektorja pri zavezancu, ki je običajno moteča, bo bistveno krajša, manjši bodo stroški inšpekcijskih pregledov.

7. Pridobitev specialnih orodij, intenzivno izobraževanje, usposabljanje in davčna specializacija ter pospešitev elektronskega poslovanja v vseh segmentih z nujnim usposabljanjem za e-nadzor in e-poslovanje

Sodobno poslovno okolje je nenehno v primežu razvoja, napredka in uporabe naprednih tehnologij. Za obvladovanje subjektov z davčnega vidika, ki v takem okolju poslujejo, so zato potrebna sodobna orodja, ki jih najrazvitejše davčne uprave že uporabljajo. Gre za informacijska orodja, ki omogočajo različne funkcionalnosti, od izvajanja analiz tveganja po različnih kriterijih in na podlagi številnih kazalnikov tveganja, do orodij, ki odkrivajo nepravilnosti v trgovanju in poslovanju prek svetovnega spleta in orodij, ki so v pomoč pri obvladovanju ogromnih količin poslovnih dogodkov in elektronskih dokumentov. Pridobitev takih orodij in usposabljanje za delo z njimi je nujen pogoj za nadaljnje obvladovanje velikih davčnih zavezancev.

Nujna je tudi uvedba dvosmerne elektronske izmenjave dokumentov, informacij in storitev med davčnimi zavezanci in davčnimi delavci. V zadnjih letih je šel razvoj v to smer zelo hitro (portal eDavki zagotavlja širok nabor možnosti za oddajanje obračunov davčnih zavezancev davčni upravi preko spletnega

portala), vendar le v smeri od zavezancev k davčni upravi, ne pa tudi v obratni smeri. Zavezanci še vedno nimajo možnosti elektronskega vpogleda v evidence plačanih davkov, pošiljanja vlog, prejemanja različnih potrdil, dokazil in drugih storitev.

7. Zaključek

Predlagani model organizacije davčnega nadzora bi zagotavljal večjo učinkovitost pri odkrivanju davčnih nepravilnosti, podporo zavezancem pri izpolnjevanju davčnih obveznosti in ohranjanje stabilnosti države in zagotavljanje prilivov za delovanje vseh njenih funkcij. Z operativnega vidika je pomen modela v spremembi izvajanja davčnega nadzora na način, ki bi zagotavljal celovito obvladovanje posameznega zavezanca za vse njegove davčne obveznosti, kar bi pomenilo spremljanje in poglobljeno poznavanje zavezanca, takojšnje reagiranje pri spremembah ali odstopanjih in možnost uporabe različnih orodij, od katerih so nekatera že na razpolago, nekatera pa bi bilo treba pridobiti.

Sodobnejši pristop k organiziranju izvajanja davčnih nalog, kot ga predlagamo v prispevku, pomeni nadgradnjo obstoječega stanja. Na podlagi predlaganega modela bi bilo mogoče z obstoječimi kadrovskimi viri izvesti reorganizacijo vseh poslovnih procesov v organizacijski enoti davčne službe za nadzor nad velikimi davčnimi zavezanci in s tem izboljšati izvajanje davčnih nalog. Potrebne so nekatere zakonske spremembe, ki bodo na novo opredelile merila za prehod davčnih zavezancev v kategorijo velikih (dvig praga na 50 mio EUR doseženih prihodkov, doseženih z opravljanjem dejavnosti in prehod na območne urade po dveh letih nedoseganja osnovnega kriterija; pooblastilo za nadzor nad povezanimi osebami), povečale krog pooblaščenih oseb v nadzoru, na novo uredile organizacijo in sistemizacijo delovnih mest v PDU. Potrebna so dodatna finančna sredstva za nakup specialnih orodij in za izobraževanje ter usposabljanje. Najpomembnejši pogoj za uvedbo tega modela organiziranosti davčnega nadzora pa je vsekakor podpora vodstva davčne uprave, pristojnega ministrstva in navsezadnje volje najodgovornejših v državi za njeno blaginjo in ustvarjanje pogojev za dobro delovanje vseh njenih subjektov. Ob zagotovitvi vseh potrebnih pogojev je mogoče predlagani model v zelo kratkem času uvesti v prakso.

Andreja Stupar

Davčni nadzor nad velikimi davčnimi zavezanci

Mag. Andreja Stupar je v letu 2007 končala magistrski študij na Fakulteti za upravo v Ljubljani. Zaposlena je v Posebnem davčnem uradu Davčne uprave Republike Slovenije, na področju načrtovanja, analiziranja, davčnega knjigovodstva in izterjave.

Literatura

- Baer, K.(2002): Improving Large Taxpayer's Compliance, A Review of Country Experience. International Monetary Fund, Washington.
- Belastingdienst (2006):Tax and Customs Administration Annual Report 2005.Tax and Customs Administration, Netherlands.
- Carmody, M. (2005): Large Business and Tax Compliance. International CFO Forum. Australia, Sydney.
- Finska davčna uprava. http://www.vero.fi/default.asp?domain=VERO_ENGLISH&language=ENG, 05.10.2007.
- Gorjup, B. (2007): Obvladovanje davčnih tveganj pri mednarodnem davčnem načrtovanju. Revizor, revija o reviziji. 2007, letnik XVIII, številka 3/2007, Slovenski inštitut za revizijo, Kočevje.
- Hälli, M., Rohrer-Mauri, V. (2006): Definitions of a Large Taxpayer within the IOTA Member Tax Administrations. IOTA Area Group: Large Taxpayer Treatment and Audit, Finland.
- HM Revenue&Customs. Working with Large Business(2006): HM Revenue&Customs Communications and Marketing, United Kingdom.
- Hulot, Y.(2006): Prevention and detection of VAT Fraud: The EUROCANET Project (European Carousel Network). Tax Tribune, magazine of the Intra-European Organization of Tax Administrations. 2006, letnik 23, št. 2/2006, Kompkonzult Kft., Budapest, Hungary.
- IOTA. <http://www.iota-tax.org/>. 28.09.2007.
- Kranjec, M.(2003): Davki in proračun. Univerza v Ljubljani, Fakulteta za upravo, Ljubljana.
- Large businesses (2007), Booklets&publications, No. March/2007. Australian Government, Australian Taxation Office, Canberra.
- Pevcin, P. (2006): Analiza velikosti javnega sektorja in mednarodna primerjava. V: Setnikar Cankar, S., Klun, M.:Značilnosti javnega sektorja v Sloveniji in ugotavljanje njegove učinkovitosti. Univerza v Ljubljani, Fakulteta za upravo, Ljubljana.
- Poročilo o delu Davčne uprave Republike Slovenije v letu 2006. Ministrstvo za finance, Davčna uprava RS, Ljubljana, 2007.

Andreja Stupar

Davčni nadzor nad velikimi davčnimi zavezanci

- Poročilo o delu Posebnega davčnega urada v letu 2006. Davčna uprava RS, Posebni davčni urad, Ljubljana, 2007.
- Pravilnik o vsebini, obliki, načinu in rokih za predložitev izpisa podatkov iz elektronsko vodenih poslovnih knjig in evidenc zavezanca za davek. Ur.l. RS, št. 59/2007.
- Strašek, S., Žižmond, E.(1998): Ekonomska politika. Univerza v Mariboru, Ekonomsko poslovna fakulteta, Maribor.
- Tax Auditing Approach of the Tax Administration in the Netherlands. Fiscal meeting Groningen, 2006.
- Uredba o določitvi davčnih uradov davčne uprave Republike Slovenije in njihovih sedežev. Uradni list RS, št. 142/04, 4/05, 120/05.
- Vehovar, U., Starman, M., Zajc, K., Kovač, P.(2004):Strategija razvoja Slovenije - izziv prihodnosti 2004 - 2013, poglavje Učinkovita država, Ljubljana.
- Zakon o davčnem postopku - ZDavP-2. Uradni list RS, št. 117/2006.
- Zakon o davčni službi. Uradni list RS, št.1/2007-UPB2.
- Zakon o gospodarskih družbah. Uradni list RS, št. 42/2006, 60/2006 - popr., 26/2007-ZSDU-B, 33/2007-ZSReg-B.

SUMMARY

TAX AUDIT OVER LARGE TAXPAYERS

This article discusses the problems of tax audit over large taxpayers who are of great importance to the country from economical, social and political point of view. Most of the tax administrations throughout Europe, including Slovenian, use the same model of tax audit over large taxpayer as it had been recommended by International Monetary Fund (IMF). These institutions, whether they act independently or within an existing tax administration, provide tax audit over large taxpayers exclusively. However, the importance of formal organisational structures is lesser to the importance of actual performance of tax audit. The degree of effectiveness and successful tax management depends on that as well as the quality and the range of services provided.

Tax administration as a part of state government system performs those functions that guarantee constant and stabile incomes for the state. On the other hand, it also exercises all the measures to enable higher rate of efficiency of the state government system and equal conditions for all taxpayers. The strongest economic and financial systems as the biggest taxpayers have the most important role in this. Because of their large contribution to the tax system it is of vital importance to organize an efficient tax audit over these taxpayers. Due to increasing dynamics of economic movement and development, globalisation and the fact that we are now a part of an established informational society, modernization of tax system should occur, especially in connection to major corporations, financial institutions and companies which are the pillar of economic stability and development in a country. Large economic systems use their influence over all segments of society. They are the crucial factor in development and form international alliances. Tax administration, whose basic task is to perform tax audit should follow the course of this development and treat such companies differently from other taxpayers. Tax risk in these companies, the extent of their business and their information system, the influence of tax policy and requirements for quality tax services are all much different from those with minor taxpayers, who only have a few employees or even work on their own to support themselves.

In the era of free flow of merchandise, money, services and numerous opportunities given by rapidly developing informational society it is of

vital importance to have a competitive tax system as well as having control over tax risks. In order to ensure regular finances from taxed and untaxed income, something more than simply using repressive methods and authority will be necessary. What needs to be made is to enable large taxpayers to remain large taxpayers, which means a positive approach will have to be introduced by providing good services and encouraging moral attitude to paying taxes. At the same time mechanisms of detecting large taxpayers who wish to avoid paying taxes should be established in order to make tax administration more efficient.

Slovenia is well aware of the necessity of change that need to be made for our country to keep up with the most developed European countries, thus tax legislation has undergone quite an intensive process of modernisation in the recent years. With tax reforms, as far as their contents are concerned, collecting taxes has been modernised, tax rates have been lowered and some procedures have been simplified by limiting administrative work. From legal point of view these reforms have enabled Slovenian economy to be more competitive. However, requirements for introducing such novelties have not been met yet and the methods and the influence of tax reform implementation on work process in tax audit have not been modernised. We have been given modern tax legislation, which is still based on outdated work procedures and applies to an organisation scheme which does not enable flexibility and quality leap in relation to taxpayers. Only when there is a change made in organizing the entire field of tax services, especially tax audit, will tax legislation be able to keep up with rapid change in economic and financial markets on national, European and global level. That does not mean tax policy with all its measures is unimportant. Tax policy is a means of state regulation, which enables all state mechanisms to function and for tax measures to be introduced by tax administration (which is its primary task). In spite of many recent changes and reforms in the field of tax policy all this does not guarantee sufficient efficiency or necessary development and modernisation of procedures. That is possible only if the structure of tax audit and its praxis changes.

As far as regulation and control is concerned, there is a very explicit demand for speedy adjustments of state control mechanisms in economic and financial markets. The state needs to exercise them in order to sustain competitiveness and stability of its institutions while simultaneously ensuring prosperity of its citizen. Economic power is continuously concen-

trating in large economic systems and financial institutions. Since development always depends on motives and funds, both being connected with economic power, it seems logical that the state with the resources it has in its disposition can not keep up with this pace without making some changes in work process organisation. These work processes enable effective and successful control and rather simple adjustments to extremely dynamic development of economic activities, involvement of economic and financial entities in international cooperation and numerous new sources of economic power and development.

Experts in field of taxation mostly agree that large taxpayers should be treated differently from other taxpayers. As Pryor states (Pevcin, 2006, 7) large companies require more regulation on the part of the state, especially to limit unpopular social effects and rising economic power of large corporations. However, collecting taxes isn't the only reason for increased regulation over large taxpayers. We should also consider creating good conditions for taxpayers to fulfil their duties, such as ensuring up-to-date and quality service and information required by companies in economic field and in field of service that also qualify as large companies and face a high number of problems with tax system on daily basis. Good tax policy gives way to good business decisions of large taxpayers.

In Slovenia organised tax audit over large taxpayers is domain of Special Taxation Bureau (Posebni davčni urad), which is at the present organised according to the principle of functions, so we are talking about functional structure. The latter is effective in cases when we need to process a large quantity of equal operations with precisely defined work procedures and predictable results (for instance tax return, where the numbers could grow up to hundreds of thousands).

On the basis of preliminary evaluation of the current situation and experience in the field of taxation on an international scale, predominantly in the most successful tax administrations, the following suggestions for reforms of organised tax collecting from large taxpayers have been made:

1. A shift from functional structure of tax audit to structure which is based on the principle of activities.
2. Re-scheduling from support to tax assignments.
3. Focusing on taxpayers and not on taxes.
4. Implementation of international tax audit.

5. Execution of tax audit over taxpayers with high tax risk who had been identified as such on the basis of computer-made risk analysis.
6. Implementation of "long-distance" control (introduction of standard electronic book-keeping as a means of effective tax audit).
7. Acquisition of special tools, intensive training and education, specialisation in taxation, promotion of electronic management in all segments, for which training in e-Control and e-Management is necessary.

Modern approach to taxation task implementation as it has been suggested in the research means an upgrade to the current system. On the basis of this new suggestion it will become possible to perform reorganisation of all business processes in organisation unit of large taxpayers' tax audit and to improve taxation execution.