

1 Uvod

Cenitev davčne osnove je postopek ugotavljanja davčne osnove s pomočjo razmišljanj o njeni verjetnosti, kadar vrednosti davčne osnove ni mogoče zanesljivo določiti z davčnim nadzorom na osnovi razpoložljive knjigovodske dokumentacije davčnega zavezanca. V davčnem postopku je mogoče cenitev davčne osnove uporabiti samo pri presoji pravilnosti preteklih davčnih osnov, nikakor pa ne za napovedovanje prihodnjih davčnih osnov (Höft, Danelsing, Grams, Rook, 2014, 231). Danes se metode cenitve davčne osnove uporabljajo tudi v postopku dokazovanja davčne utaje, vendar mora biti sum davčne utaje ugotovljen z dovolj visoko stopnjo verjetnosti, prav tako se obstoj davčne utaje ne sme samo domnevati, saj lahko v tem primeru pride do samovolje davčne uprave (Höft, Danelsing, Grams, Rook, 2014, 232).

Najbolj znan primer cenitve davčne osnove z metodo izračuna povečanja premoženja so uporabili v ZDA pri dokazovanju davčne utaje zloglasnemu Al Caponu in mu dokazali, da je državi namenoma prikrival dohodke in ji ostal dolžan 215.000 USD.² Ugotovili so, da je imel dohodke, ki jih ni napovedal v davčni napovedi, živel pa je zelo razkošno. Vsi njegovi posli so bili prikazani kot zakoniti, čeprav je bilo vsem jasno, s čim se ukvarja in da ima poleg tega podkupljene vse veljake. Njegove igralnice in nočni klubi so bili formalno v lasti drugih.³ Obramba je temeljila na odločitvi Vrhovnega sodišča ZDA v primeru proti Sullivanu, iz leta 1927, ko tožena stranka ni plačala davka od dohodkov iz nedovoljenega prometa z alkoholnimi pijačami. Obramba se je sklicevala na peti amandma ustave ZDA, po katerem ni obvezan v kazenskem postopku nihče pričati zoper sebe. Vrhovno sodišče ZDA je odločilo:

- dobiček, ustvarjen z nedovoljenim prometom s pijačo, je predmet obdavčitve z davkom od dohodka;
- peti amandma ustave ZDA prejemnika takega dohodka ne varuje od pregona zaradi namerne izoginitve plačilu davka na podlagi dohodninske zakonodaje;
- če peti amandma ustave narekuje nerazkritje dohodka, potem je treba ta privilegij preklicati.

Osebe, ki dosegajo dohodke z nezakonitimi sredstvi, morajo ob vložitvi napovedi za odmero davka poročati o pridobljeni protipravni koristi kot dohodku, saj sistem obdavčitve dohodka temelji na metodi samoocenjevanju, zato v primeru prijave nezakonito pridobljenega prihodka govorimo o samoprijavi; če torej ni obveznosti za prijavo dohodka, ne more biti storjeno kaznivo dejanje davčne utaje. Sodišče je Al Caponu 18. oktobra 1931 naložilo plačilo dolga, zamudnih obresti, kazen v višini 50.000 USD, nekaj več kot 7.000 USD pravnih stroškov, ob tem pa si je prislužil še 11 let zapora. Zneski se danes zdijo majhni, toda 215.000 USD iz leta 1931 bi bilo danes vrednih skoraj sedem milijonov dolarjev, 50.000 USD kazni bi bilo 1,6 milijona dolarjev, 7.000 USD stroškov pa kar 225.000 USD. V primeru Al Capona je država dokazala, da ji je vseeno, od kod denar prihaja, saj je davke treba plačati.

¹ dr. Stanko Čokelc, Revidicom, revizijska družba, d.o.o., Grizoldova ulica 5, 2000 Maribor, Slovenija, e-pošta: revidicom@siol.net

² Najbolj razvpiti davčni utajevalci. Dostopno na: <http://cekin.si/clanek/davki/najbolj-razvpiti-davcni-utajevalci.html> [24.3.2014].

³ Prohibicija v ZDA. Dostopno na: <http://pamfil.si/prispevek/prohibicija-v-zda/> [24.3.2014].

2 Opredelitev cenitve davčne osnove, cilji, nameni in načela

V slovenski strokovni literaturi in v sodni praksi se uporabljajo različni pojmi za cenitev davčne osnove, in sicer: cenitev davčne osnove, ugotavljanje davčne osnove z oceno, določitev davčne osnove s cenitvijo. V Slovarju slovenskega knjižnega jezika je cenitev opredeljena kot določitev denarne vrednosti.⁴ Cenitev je postopek ugotavljanja davčne osnove s pomočjo razmišljanj o verjetnosti, če njene višine ni mogoče zanesljivo določiti z metodo davčnega inšpiciranja na osnovi razpoložljive knjigovodske dokumentacije davčnega zavezanca. Cenitev je ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčni upravi, da določi verjetno davčno osnovo. Je zadnje sredstvo, ki ga ima davčna uprava za izpolnitev nalog, določenih v 3. členu Zakona o davčni službi (Ur.l.RS, št. 57/04 do 33/2011). Zakon o davčnem postopku dopušča davčni upravi samo cenitev davčne osnove, ne pa cenitve davkov, ki jih je potrebno odmeriti.

2.1 Zakonska podlaga za cenitev davčne osnove

V skladu z 68. členom ZDavP-2H (Ur. list RS 117/06 do 90/14) lahko davčna uprava ugotovi davčno osnovo s cenitvijo in na tej podlagi odmeri davek, če:

- zavezanec za davek ne vloži davčne napovedi ali ne predloži obračuna davka davčni upravi ali ju vloži oziroma predloži brez podatkov, potrebnih za ugotovitev davčne obveznosti;
- fizična oseba ne napove dohodkov;
- ugotovi, da temelji davčna napoved oziroma obračun davka na neresničnih ali nepravilnih podatkih;
- ugotovi, da napovedani prihodki oziroma prihodki, izkazani v obračunu davka, niso sorazmerni napovedanim odhodkom oziroma odhodkom, izkazanim v davčnem obračunu, razen če davčni zavezanec navede upravičene razloge;
- zavezanec za davek na zahtevo davčne uprave ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi, ali so knjige in evidence vsebinsko napačne ali če kažejo take bistvene formalne pomanjkljivosti, ki upravičujejo dvom o njihovi vsebinski pravilnosti;
- delodajalec ne predloži podatkov o davčnem odtegljaju od dohodkov iz zaposlitve;
- ugotovi, da podatki, ki jih je bil davčni zavezanec dolžan predložiti na ustrezen način ne ustrezajo dejanskemu stanju ali jih davčni zavezanec ni predložil na ustrezen način, pa bi jih moral.

V skladu z 68.a členom ZDavP-2 lahko davčna uprava ugotovi davčno osnovo s cenitvijo in na tej podlagi odmeri davek, če:

- davčni zavezanec – fizična oseba razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki znatno presegajo dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal,
- je davčni organ na drugačen način seznanjen s podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec – fizična oseba, trošenjem davčnega zavezanca – fizične osebe ali s podatki o pridobljenem premoženju davčnega zavezanca – fizične osebe.

Pri ugotavljanju davčne osnove od dohodka iz dejavnosti ali dobička iz kapitala za davčna leta po obdobjih, za katera se je odmeril davek, se davčna osnova ne more zmanjševati zaradi uveljavljanja nepokritih davčnih izgub ali neizkoriščenih delov negativne razlike med

⁴ Slovar slovenskega knjižnega jezika I. Slovenska akademija znanosti in umetnosti, Državna založba Slovenije, Ljubljana, 1987, str. 239.

vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala ob pridobitvi (izguba), ugotovljenih v obdobjih, za katera se je odmeril davek.

Če je davčni upravi znan del prihodkov ali odhodkov davčnega zavezanca, se verjetna davčna osnova določi na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki jih davčna uprava v ugotovitvenem postopku zbere o njem, o njegovih družinskih članih in z njim povezanih osebah, kot so podatki o številu zaposlenih, izplačanih plačah in drugih odhodkih iz zaposlitve, prihodkih in odhodkih, opravljenih dobavah, nabavah in storitvah, o vrednosti premoženja in drugih zunanjih znakih posedovanja premoženja, proizvodnih zmogljivostih oziroma opremljenosti ter lokaciji poslovnih in stanovanjskih prostorov, številu najemnikov ter obdobju oddajanja v najem.

Če davčna uprava nima prej navedenih podatkov, oceni davčno osnovo na temelju podatkov davčnih zavezancev, ki so v istem davčnem obdobju in v podobnih okoliščinah opravljali enako ali podobno dejavnost oziroma so opravljali enake ali podobne dobave in storitve ali so dosegali primerljive vrste dohodkov.

Verjetna davčna osnova oziroma z oceno določena davčna osnova se zniža, če zavezanec za davek dokaže, da je nižja.

Cenitev davčne osnove je izjema v osnovnem načelu, da mora davčna uprava ugotoviti osnovo dejanskega stanja in stopnjo v rednem ugotovitvenem postopku na podlagi izvedenih dokazov. Zato je ugotovitev davčne osnove s cenitvijo dopustna le, če so izpolnjeni pogoji iz 68. in 68.a člena Zakona o davčnem postopku.⁵ Davčna uprava mora najprej razložiti in utemeljiti obstoj v zakonu navedenega razloga za tako ravnanje, potem lahko pristopi k ugotavljanju davčne osnove z oceno.⁶

Izhodišče pri cenitvi davčne osnove je stanje, ko davčna uprava ne more določiti oziroma izračunati višine davčne osnove, ko torej ni mogoče ugotoviti davčnih osnov ter jih obračunati, ko gre za objektivno nezmožnost, lahko tudi za subjektivno nezmožnost zaposlenih v davčni upravi. Cenitev bi lahko uporabili le v primeru, če se trditev davčnega zavezanca ne bi dala preizkusiti. Dokazno breme v davčnem postopku je razdeljeno med davčno upravo in zavezanca. Do ocene davčne osnove lahko pride šele, če davčni zavezanec odkloni posredovanje podatkov, ki jih zahteva davčna uprava.⁷

Cenitev davčne osnove je postopek, s katerim se ugotovi verjetna višina davčne osnove. Lahko ga uporabimo le, ko z drugimi metodami ni mogoče določiti dejanske davčne osnove. Davčna uprava pri določanju davčne osnove s cenitvijo zavezuje načelo materialne resnice, da ugotovi tako dejansko stanje, ki najbolj ustreza realnim rezultatom poslovanja. Njegova prizadevanja morajo biti v vsakem primeru usmerjena prvenstveno v to, da se že z izborom metode in še toliko bolj z njeno uporabo čim bolj približa resnici.⁸

Rezultat cenitve davčne osnove je lahko le verjetna davčna osnova, ne pa dejanska. Vendar moramo z uporabo cenitvenih metod verjetno davčno osnovo kar se da približati dejanski davčni osnovi. V tem delu je tudi davčni predpis v nasprotju z civilnimi in kazenskimi predpisi, v katerem so osnova za odločanje le dejansko ugotovljena dejstva, medtem ko cilj cenitve davčne osnove ni dokazati davčnemu zavezancu dejansko stanje, ampak ugotoviti stanje, ki je najbližje dejanskemu stanju (Gombert 2001, 89).

⁵ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1880/2002 z dne 4.10.2004.

⁶ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1913/2000 z dne 19.12.2002.

⁷ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1880/2002 z dne 4.10.2004.

⁸ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1783/2002 z dne 18.10.2005.

Omejitve pri cenitvi davčne osnove

Davčna uprava se pri cenitvi davčne osnove srečuje z naslednjimi omejitvami (Höft, Danelsing, Grams, Rook, 2014, 10–11):

- **vsebinskimi:** davčna uprava izhaja pri cenitvi davčne osnove iz dejstev in dokazov, ki so znani njej, iz splošno znanih in dostopnih podatkov (dosegljivih iz medijev) ter iz dokazov, ki jih pridobivajo drugi državni organi;
- **pravnimi:** davčna uprava je pri pridobivanju podatkov in dokazil teritorialno omejena na ozemlje države. Podatke iz tujine lahko pridobiva samo, če so sklenjeni sporazumi o izmenjavi podatkov med državami ter sporazumi o administrativni upravni pomoči. Pri zbiranju podatkov od držav, s katerimi je sklenjena konvencija o izogibu dvojni obdavčitvi, pa se pri izmenjavi podatkov lahko sklicuje tudi na določbe konvencije. Druga pravna omejitev je spoštovanje načel potrebnosti, sorazmernosti, ustreznosti in primernosti pri ugotavljanju davčne osnove;
- **dejanskimi:** če davčni zavezanec ne vodi ustreznih knjigovodskih evidenc ali jih ne vodi ustrezno, so to dejanske omejitve, ki davčni upravi onemogočajo, da bi preverila pravilnost ugotovljene davčne osnove;
- **časovnimi omejitvami:** davčni organ lahko uporabi cenitev davčne osnove samo za obdobja, ko še ni pretekel zastaralni rok.

2.2 Cilj cenitve davčne osnove

Cilj cenitve davčne osnove je ugotoviti davčno stopnjo z najvišjo stopnjo točnosti. Cenitev mora biti prepričljiva, tako da je s cenitvijo ugotovljena davčna osnova mogoča in razumna (Hahlweg 2012, 78). Davčna uprava cenitve davčne osnove ne sme uporabljati, da bi lažje, hitreje in ceneje ugotovila davčno osnovo pri davčnem zavezancu ali da bi davčnemu zavezancu naložila dodatno kazen, zato mora najprej preizkusiti in preveriti vsa relevantna dejstva in dokaze, ki jih predloži davčni zavezanec, uporabiti cenitev davčne osnove šele, ko z inštrumenti preizkušanja knjigovodskih podatkov davčne osnove ne more ugotoviti. Vse to lahko izvede šele, ko so izčprane vse možnosti za pravilno ugotovitev davčne osnove. Cenitev davčne osnove je torej vedno zadnje sredstvo, s katerim se ugotovi davčna osnova (Höft, Danelsing, Grams, Rook, 2014, 233).

Nujna predpostavka vsake cenitve davčne osnove je nezmožnost pridobivanja dokazov davčne uprave, s katerimi bi lahko določili višino davčne osnove. Šele takrat, ko ni več nobene možnosti, da bi z drugimi metodami ugotovili višino davčne osnove, sme davčna uprava določiti višino davčne osnove s cenitvijo. Pred samo cenitvijo mora pridobiti dokaze pri tretjih osebah, kot so finančne institucije in dobavitelji. Takšno pridobivanje dokazov je dopustno, ko prispeva k ugotovitvi dejanskega stanja. Če pa se davčna uprava odloči za cenitev davčne osnove, kljub temu da obstajajo drugi dokazi, na podlagi katerih bi lahko ugotovila davčno osnovo, pomeni takšno ravnanje prekoračitev poobastil (Brinkmann 2012, 30). Prav tako ni dopustno izvesti cenitve davčne osnove, če jo je mogoče ugotoviti s pridobivanjem dokazov, kar je dolgotrajno in drago.

Pri ocenitvi davčne osnove mora davčna uprava vedno upoštevati posebne poslovne pogoje davčnega zavezanca. Prizadevati si mora, da se s pomočjo čim točnejših analiz računov, z razčlenitvijo in pregledom nabavne vrednosti prodanega blaga po skupinah, s skrbnim ugotavljanjem stopenj pribitkov, ki so v določenih okoliščinah različni, s porabo surovin, z

raziskovanjem stroškov dela, stopnje zaposlenosti in dejanske izrabe zmogljivosti čim bolj približa verjetnemu izidu poslovanja zavezanca. Poglavitni namen cenitvenega postopka davčne osnove je ugotovitev dejanskega stanja ter ugotovitev vseh dejstev in okoliščin, ki so pomembne za pravilno odločitev.⁹

Iz zahteve, da sme biti izhodišče cenitve davčne osnove le ugotovitev dejanskega stanja, izhaja, da se je potrebno v posameznem primeru pri določanju stopnje gotovosti približati dejanskemu stanju. To pomeni, s kakšno gotovostjo lahko izključimo pomembne napake. Kot najnižja stopnja gotovosti se v matematično-statističnih postopkih cenitve zahteva 95 % zagotovilo (Geirlinger, Neschkudla, 2000, 11).

Stopnja najvišje gotovosti je odvisna od obsega in kakovosti določitve dejanskega stanja v vsakem posameznem primeru. To pomeni, da že cilji cenitve davčne osnove postavljajo mejo. Če je cilj cenitve davčne osnove ugotovitev davčne osnove z najvišjo stopnjo gotovosti, s katero se je mogoče približati dejanski davčni osnovi, pomeni, da cenitev ni dopustna, ker se z njo ni mogoče z najvišjo možno mero gotovosti približati dejanski davčni osnovi. Cilj cenitve davčne osnove tako hkrati določa mero dokazljivosti, ki ga je potrebno doseči, da je cenitev dopustna (Gombert, 2001, 90–91).

Da je davčna uprava dolžna ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, zavezuje tudi 5. člen ZDavP-2 (načelo materialne resnice v davčnih zadevah). Zakon zavezuje davčno upravo, da skrbno ugotovi tudi tista dejstva, ki so v korist davčnega zavezanca. Ko gre za oceno, se odloča na podlagi zakona. Dokazi se tako kot sicer pri upravnem odločanju presojujejo prosto, le da se za zaključke ne zahteva gotovost oziroma prepričanje, ampak zadostuje verjetnost.¹⁰

2.3 Namen cenitve davčne osnove

Namen cenitvenega postopka davčne osnove je ugotovitev dejanskega stanja ter vseh bistvenih dejstev in okoliščin, pomembnih za pravilno in zakonito odločitev.¹¹ Dokazovanje napačnosti in nepravilnosti inšpicirane dokumentacije bremeni davčno upravo.¹² Namen cenitve je torej ugotoviti dejanske okoliščine, ki so pomembne za določitev davčne osnove. To moramo natančno opraviti, saj se moramo s cenitvijo davčne osnove kar se da približati dejanskemu stanju. Davčna uprava oceni davčno osnovo na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki jih zbere v ugotovitev postopku v zvezi z zavezancem. S cenitvijo določena davčna osnova se zniža le, če zavezanec izkaže, da je osnova nižja.¹³

Cenitev davčne osnove je sredstvo, s katerim davčna uprava uresniči spodaj navedene zahteve:

⁹ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1913/2000 z dne 19.12.2002.

¹⁰ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 961/2003 z dne 24.10.2005.

¹¹ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 923/2003 z dne 11.05.2004.

¹² Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 923/2003 z dne 11.05.2004 in opr.št. U 1687/2001 z dne 12.6.2003.

¹³ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 838/2003 z dne 8.11.2004.

Preglednica 1: Zahteve, cilji in sredstva pri cenitvi davčne osnove

ZAHTEVA	CILJ	SREDSTVA
Enakomernost obdavčitve.	Določitev davčne osnove čim bližje dejanskemu stanju.	Poslovni dogodki in poslovne listine davčnega zavezanca (poslovne knjige, posnetki poslovnih dogodkov). Izkušnje in primerjava.
Preprečitev davčnih goljufij.	Splošno preprečevanje.	Zakoni, pravilniki, uredbe, smernice.
Zagotovitev pravilnosti davčnih osnov.	Dejanska pravilnost rezultatov. Posebno preprečevanje.	Strokovna interna navodila, dobra izobrazba, dobra informacijska podpora, primerna notranja organiziranost.

Vir: (Geirlinger, Neschkudla 2000, 4).

Rezultat cenitve moramo utemeljiti s prepričljivim in doslednim postopkom. Negotovost pri cenitvi je tem večja, čim manj imamo dokumentacije in dokazil, na podlagi katerih bi lahko ugotovili dejansko stanje (Geirlinger, Neschkudla 2000, 12). Pri cenitvi davčne osnove je potrebno ugotoviti njeno vrednost ob upoštevanju vseh okoliščin, kot bi se ugotavljala davčna osnova na podlagi neoporečne dokumentacije. To velja tudi v primeru grobe kršitve dolžnosti davčnega zavezanca.

Davčna uprava pri cenitvi davčne osnove ne sme stremeti k ugotovitvi najvišje možne davčne osnove za davčnega zavezanca. Upoštevati mora tudi njegove ugodnosti, tako da mu oceni tudi stroške. Ti so lahko po cenitvi tudi višji od stroškov, ki jih izkazuje davčni zavezanec. Cenitveni okvir je zaključen z zgornjo verjetnostno mejo. Cenitev za davčnega zavezanca ne sme imeti značilnosti kaznovalnega davka.

2.4 Temeljni pojmi pri cenitvi davčne osnove

V strokovni literaturi najdemo o cenitvi davčne osnove številne pojme, kot so: presoja dokazov, obseg dokazov, dokazno breme, pomembnost in varnostni pribitek.

Presoja dokazov (zadovoljivost dokazov)

Odločitev za cenitev davčne osnove lahko sprejme davčna uprava, ko ima na voljo zadostne in zanesljive dokaze o višini davčne osnove. Če na podlagi predloženih dokazov davčnega zavezanca ne more ugotoviti dejanskega stanja, lahko za njegovo ugotovitev zahteva dodatne dokaze (Gombert 2001, 110–111).

Presoja dokazov pomeni preverjanje, ali dokazi zadostujejo za ugotovitev dejanskega stanja. Je del davčnega postopka, v katerem ima davčna uprava pravico do proste presoje zadostnosti dokazov. To pa pomeni, da se sme davčna uprava po svoji svobodni volji odločiti, ali v davčnem postopku pridobljeni dokazi zadostujejo za ugotovitev dejanskega stanja. Pri tem ovrednoti obseg dokazov, dejanja davčnega zavezanca, opustitve dejanj in dokaze sprejme. Presoja dokazov se zgodi po njihovi pridobitvi. Brez tega presoja dokazov ni dovoljena, saj je v davčnem postopku mogoče presojati le dejanske dokaze (Gombert 2001, 110–111).

O prosti presoji dokazov govorimo, če davčna uprava ni vezana na vnaprej zakonsko določene načine in je pri ovrednotenju dokazov ali pri presoji posameznih dokaznih sredstev samostojna. Vendar načelo proste presoja dokazov ne pomeni, da jih je mogoče presojati samovoljno (Gombert 2001, 110–111).

Zgled iz sodbe št. 1: Zadovoljivost in zadostnost dokazov za cenitev davčne osnove iz leta 2006

V zvezi z zadostnostjo dokazov za cenitev davčne osnove se je opredelilo Vrhovno sodišče RS, opr.št. I Up 1102/2003, z dne 21.4.2006. V sodbi ugotavlja, da cenitev davčne osnove za celotno leto 1999 ne more temeljiti le na razliki pri enem samem računu. Davčna uprava je ugotovila, da se znesek na originalnem računu z dne 4.8.1999 (10,02 EUR) ne ujema z zneskom na kontrolnem traku, ki je podlaga za knjiženje dohodkov (pod zaporedno št. 96 je evidentiran promet v višini 4,89 EUR). Cilj cenitvenega postopka davčne osnove je, z uporabo ustreznih metod cenitve ugotoviti davčno osnovo, ki je najbližja resničnosti, to je tisti, ki se predvideva ob predpostavki, da pomanjkljivosti pri poslovanju ne bi bilo. Davčna uprava bi zato morala v ugotovitvenem postopku v skladu z 2. oziroma 3. odstavkom 39. člena ZDavP upoštevati tudi druge podatke, ki bi jih (oz. jih je) zbrala v ugotovitvenem postopku, kot npr. podatke o številu zaposlenih, o izplačanih osebnih prejemkih, o prihodkih in odhodkih, o vrednostih premoženja, o proizvodnih kapacitetah oziroma o opremljenosti ter o lokaciji poslovnih prostorov, podatke pri osebah, ki opravljajo enako ali podobno dejavnost itd.

Zadostnost dokazov

Zadovoljivost odgovarja na vprašanje, ali so dokazi primerni. Zadostnost pa ustreza vprašanju, ali zbrani dokazi zadoščajo za ugotovitev dejanskega stanja. Zadostnost dokazov je količinska spremenljivka, zadovoljivost dokazov pa kakovostna značilnost (Gombert 2001, 112).

Zgled iz sodbe št. 2: Zadovoljivost in zadostnost dokazov za cenitev davčne osnove iz leta 2013

V obravnavani zadevi je davčna uprava na podlagi predložene dokumentacije in drugih podatkov o opravljeni gostinski dejavnosti v letu 2002 glede na porabljeno električno energijo v kWh in ocenjenih prihodkih v letu 2002 opravila cenitev prihodkov in odhodkov davčnega zavezanca tudi za obdobje od 1. 12. 1999 do konca leta 2001 in obračunala DDV. Prihodki za leta 1999, 2000 in 2001 so bili ocenjeni glede na porabo elektrike v teh letih v primerjavi s porabo v letu 2002.

Po mnenju iz sodbe Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 98/2013, z dne 13.06.2013, samo s kriterijem povečane porabe električne energije ni mogoče dokazovati same predpostavke oziroma pogojev za oceno davčne osnove. Pomembno je namreč, da gre v obravnavanem primeru za obdavčitev z DDVjem in po mnenju Vrhovnega sodišča RS samo iz podatkov povečane porabe električne energije ni mogoče sklepati na opravljanje dejavnosti gostinstva in posledično zato tudi ni mogoče ugotavljati prometa blaga oziroma opravljanja storitev. Promet blaga oziroma opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi v okviru opravljanja svoje dejavnosti na ozemlju Republike Slovenije za plačilo (3. člen ZDDV), pa je predpostavka za obdavčitev z DDVjem. Dejavnost, ki obsega vsako proizvodnjo, predelovalno, trgovsko in storitveno dejavnost, vključno z rudarsko, kmetijsko in poklicno

dejavnostjo, mora torej biti določena. V skladu z drugim odstavkom 76. člena ZDavP-2 mora dokaze in dejstva, na podlagi katerih davčna obveznost nastane ali ne nastane oziroma se poveča ali zmanjša, dokazati davčna uprava. Kot navaja davčni zavezanec bi dokaze o samem opravljanju gostinske dejavnosti za navedeno obdobje davčna uprava oziroma sodišče prve stopnje lahko pridobila na primer s podatki dobaviteljev, računi o nabavi materiala, opreme, zaslišanjem sosedov, strank, najemnikov in podobnimi dokazi. Torej, šele ko bi bilo ugotovljeno, da je izkazano opravljanje gostinske dejavnosti, bi bili ustvarjeni pogoji za oceno davčne osnove z merili, kot je povečana poraba električne energije.

Zgled iz sodbe št. 3: Cenitev davčne osnove in zadostna stopnja verjetnosti

Po presoji iz sodbe Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 39/2005 z dne 3.9.2009 pri cenitvi davčne osnove davčna uprava ni dolžna preveriti celotnega poslovanja davčnega zavezanca. Zadostuje, da zbere zadostno količino relevantnih podatkov, iz katerih je mogoče ugotoviti davčno osnovo vsaj z zadostno stopnjo verjetnosti. Standarda gotovosti v zvezi z ocenjeno osnovo po presoji Vrhovnega sodišča RS ni mogoče doseči, sicer cenitev davčne osnove sploh ne bi bila dopustna. Davčni zavezanec zato neutemeljeno graja odločitev davčne inšpektorice, ki je na podlagi podatkov za 28 jedi, ocenila celotno davčno osnovo, čeprav tožeča stranka pripravlja in prodaja kar 150 različnih jedi. V obravnavanem primeru je bila pri davčnem zavezancu opravljena metoda cenitve iz drugega odstavka 39. člena ZDavP, kjer se ugotavljajo podatki davčnega zavezanca in ne metoda iz tretjega odstavka 39. člena ZDavP, kjer se opravi primerjava z zavezancem, ki opravlja podobno dejavnost. Slednja metoda je bila uporabljena le kot pomožna - preveritvena metoda, zato tožeča stranka neutemeljeno navaja, da ne pozna primerljivih davčnih zavezancev.

Dokazno breme

Dokazno breme je temelj davčnega postopka. ZDavP sicer ne omejuje vrste dokaznih sredstev, vendar jih v določenem obsegu vendarle omejuje narava davčnega postopka oziroma določbe materialnih predpisov, ki poslovne dogodke priznavajo le, če temeljijo na pravilnih in verodostojnih knjigovodskih listinah. Obstoj in vsebina poslovnih dogodkov se po navedenem ugotavljajo na podlagi knjigovodskih listin, zato ustreznih pravnih dejstev v nasprotju s knjigovodskimi listinami, ali tistih, ki iz knjigovodskih listin ne izhajajo, v davčnem postopku ni mogoče upoštevano dokazovati z drugimi dokaznimi sredstvi.¹⁴

Avtorica Gombert (2001, 114) opozarja da zakonodajalec problematike dokaznega bremena ne rešuje natančno, zato vidi rešitev v sodni praksi. S procesnega vidika ločimo dve situaciji:

- o subjektivnem dokaznem bremenu govorimo na začetku oziroma med davčnim postopkom, ko se postavlja vprašanje, kdo je dolžan priskrbeti dokaze;
- o objektivnem dokaznem bremenu pa ob koncu davčnega postopka, ko se poraja vprašanje, kdo bo nosil negativne posledice, če ne bo mogoče ugotoviti določenih dejstev.

Pri subjektivnem dokaznem bremenu gre za pravico, in ne za dolžnost strank, da bi sodelovale v davčnem postopku. S tem jim omogoča, da prosto presodijo ali bodo aktivne. Tako subjektivno dokazno breme učinkuje le, ko nalaga strankam, da zberejo dokazila.

Objektivno dokazno breme se je podobno kot subjektivno razvilo v civilnih procesih. Izhodišče razmišljanja je presoja situacije, da davčni zavezanec kljub dejstvu, da ima v davčnem postopku možnost in celo dolžnost sodelovati z davčno upravo, v njem ne sodeluje

¹⁴ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1096/2003 z dne 21.11.2005.

oziroma davčni upravi ne omogoči, da bi ugotovila dejansko stanje. Situacijo rešuje tako imenovano objektivno dokazno breme. Le-to odgovarja na vprašanje, kdo mora v tovrstnih primerih nositi negativne posledice nedejavnosti. Ali povedano drugače: kdo nosi posledice nezmožnosti za razjasnitev določenega dejanskega stanja. V nasprotju s subjektivnim dokaznim bremenom tukaj udeleženci niso več aktivni. Odločujoče je vprašanje, kdo bo kriv za pomanjkljivosti pri nedokazljivosti določenega stanja, pri tem pa njegovo prizadevanje ni upoštevano.

Dokazno breme v davčnem postopku je razdeljeno med davčno upravo in davčnega zavezanca.¹⁵ Dokazno breme v postopku cenitve davčne osnove, da knjigovodsko izkazani izvidi ne ustrezajo resničnosti, nosi davčna uprava.¹⁶ Na strani davčnega zavezanca pa je v tem delu ugotovitvenega postopka le trditveno breme o razlogih zaradi katerih je prišlo do cenitve davčne osnove in dokazovanja resničnosti dejstev.¹⁷ Ko davčna uprava ugotovi davčno osnovo s cenitvijo, postane dokazovanje, da ta ni pravilno ocenjena, na strani davčnega zavezanca.¹⁸ Tako mora davčni zavezanec sam dokazati, da uporabljena metoda cenitve ne omogoča ugotovitve takšnega dejanskega stanja, ki najbolj ustreza realnim rezultatom poslovanja.¹⁹

Zelo pomembno vprašanje predstavlja odnos med cenitvijo davčne osnove in pravili za ugotovitev objektivne dokazljivosti (Geiringer, Neschkudla 2000, 5). Pri analiziranju tega odnosa je pomembno razjasniti pravno naravo cenitve davčne osnove in njen odnos do pravil o ugotovitvi dejanskega stanja. Odgovor na to vprašanje ni niti v teoriji niti v praksi natančno jasen.

Vprašanje je, ali je pri cenitvi davčne osnove potrebno dokazati le njeno višino ali tudi kakovost, ki vpliva nanjo. V praksi se pogosto dogaja, da se cenitev omeji na količinsko določitev davčne osnove po svobodni presoji davčne uprave (Gombert 2001, 100).

Zgled iz sodbe št. 4: Cenitev davčne osnove in ugotavljanje dejanskega stanja

Vrhovno sodišče RS v sodbi, opr.št. X Ips 314/2010, z dne 22.12.2011, ugotavlja, da sta bila četrti odstavek 113. člena ZDavP-1 in peti odstavek 68. člena ZDavP-2 glede na ugotovljeno dejansko stanje v obravnavanem primeru pravilno uporabljena, izpolnjeni so bili pogoji za ugotavljanje davčne osnove z oceno prav tako je bila izbrana primerna metoda za njeno določitev.

V postopku inšpiciranja podjetja A, katere direktor in odgovorna oseba je davčni zavezanec, je bilo ugotovljeno, da se je davčni zavezanec ukvarjal z dajanjem posojil fizičnim osebam in da je v letu 2003 na svoj tekoči račun poleg dohodkov, napovedanih v dohodninski napovedi, prejel še druga sredstva. Na podlagi teh ugotovitev je bil uveden inšpekcijski postopek zoper davčnega zavezanca na podlagi četrtega odstavka 113. člena ZDavP-1, v katerem pa davčni zavezanec kljub pozivu k prijavi premoženja ter predložitvi dokumentacije (anuitetnih načrtov, dokazil o višini izposojenega denarja in o višini vračil), tega ni storil in dokumentacije ni predložil. Davčna uprava je vzpostavila stik s številnimi posojilojemalci in ugotovila, da iz sklenjenih posojilnih pogodb sicer izhaja določena obrestna mera, dejansko

¹⁵ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1880/2002 z dne 4.10.2004.

¹⁶ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1917/2000 z dne 7.3.2002.

¹⁷ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 955/2002 z dne 11.12.2003.

¹⁸ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 838/2003 z dne 8.11.2004.

¹⁹ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 2169/2002 z dne 18.10.2005.

pa je bilo posojilojemalcem izročeno manj denarja, tako je bil v znesku, ki so ga bili zavezani vrniti, vsebovan bistveno višji znesek obresti, torej je bila obrestna mera višja. Tako je davčna uprava z davčno oceno ugotovila, da je znesek vračila za 100,31 % presegal znesek posojenega denarja. Vse prilive na tekoči račun v obravnavanem obdobju, za katere davčna uprava od davčnega zavezanca ni pridobila pojasnila glede izvora niti ni bila podana ustrezna dokumentacija, je razdelila na del, ki je predstavljal glavnico in del, ki je predstavljal obresti na posojena sredstva. Sporna višina obveznosti davčnega zavezanca znaša 167.218,68 EUR, od tega 147.679,10 EUR glavnice in 19.539,58 EUR kapitaliziranih obresti.

2.5 Pomembnost pri cenitvi davčne osnove

Temeljni problem pri ocenjevanju davčne osnove je določiti natančnost ocenjevanja. To je v pristojnosti davčnega inšpektorja. Subjektivna določitev pomembnosti omogoča, da drugi davčni inšpektor drugače oceni pomembnost, kar lahko pripelje do bistvenih razlik v ocenjevanju. Da bi se temu izognili, moramo definirati pojem pomembnosti. Odgovor na vprašanje, kakšno mero pomembnosti zahtevati, najdemo v osnovnih zakonitostih o enakomernosti obdavčitve. Te zavezujejo, da ugotovimo kar se da točno davčno osnovo z dovolj veliko verjetnostjo dejanskega stanja. Nižja stopnja pomembnosti ne sme biti nadomestek za ugotovitev dejanskega stanja, če obstaja zgolj sum, da davčna osnova, ki jo je ugotovil davčni zavezanec, ni pravilna. Pri ocenjevanju je pomembno, katere ukrepe uporabi davčna uprava, da določi davčno osnovo čim bližje dejanskemu stanju. Davčna uprava mora upoštevati individualne posebnosti davčnega zavezanca in vse posebne okoliščine. Zato cenitev ni površinska in šablonska (Geirlinger, Neschkudla 2000, 9–10).

2.6 Cenitev davčne osnove kot logična verjetnostna napoved

Glede na verjetnost obstaja pri cenitvi več možnih vrednostnih zasnov (cenitvene meje). Če cenitev izvajamo v teh mejah, napak ne ugotavljamo. Cenitvene meje so tem večje, čim manj zadostna so dejanska materialna stanja, na katerih temelji cenitev. Davčni zavezanec nima pravice, da je njegova cenitev najnižja, še zlasti, če je kršil pravico sodelovanja. Zato ne more biti v boljšem položaju kot davčni zavezanec, ki knjiži poslovne dogodke in jih dokazuje davčni upravi. Vendar se tudi ob grobi kršitvi dolžnosti pojasnjevanja davčne osnove ne smejo gibati na zgornjih mejah, saj cenitev ni kazenska obdavčitev (Schmidt-Liebig 1992, 421).

2.7 Preizkus knjigovodstva in cenitev

S pojmom preizkus knjigovodstva mislimo na postopke, s katerimi davčna uprava potrdi pravilnost davčne osnove, ki jo je ugotovil davčni zavezanec, cenitev davčne osnove pa se nanaša na postopke, s katerimi jo davčna uprava ugotovi. Pojem preizkus knjigovodstva razumemo kot vse računске postopke, na osnovi katerih se davčna osnova izračuna na drugačen način, kot jo je izračunal davčni zavezanec. Tako preverimo pravilnost knjigovodskih zapisov. Preizkus knjigovodstva se ujema s cenitvijo davčne osnove tudi v metodah, vendar ima preizkus knjigovodstva drugačen namen kot cenitev. Preizkusa ne izvajamo zaradi določitve davčne osnove, ampak da preverimo davčno osnovo, ki jo je določil davčni zavezanec (Schmidt-Liebig 1992, 417). V primeru, da davčna uprava pri preiskusu knjigovodstva ugotovi, da so rezultati izven meja verjetnega, lahko rezultate takšnega računovodenja zavrne in se odloči za ugotavljanje davčne osnove s cenitvijo. Pri tem mora

biti previdna, predhodno davčno osnovo ugotovi s korigiranjem (odvzemanem in dodajanjem) in se šele v skrajnem primeru odloči za ugotavljanje davčne osnove s cenitvijo (Hahlweg 2012, 78). Preiskus knjigovodstva je torej izhodišče in predpostavka, da je cenitev davčne osnove sploh mogoče uporabiti. V praksi ni mogoče vedno obeh postopkov ločiti, preizkusu knjigovodstva se davčna uprava odpove, če so okoliščine jasne.

2.8 Obseg cenitve

Davčno osnovo je dopustno ceniti le, če je ni mogoče natančno ugotoviti. Če jo je davčni zavezanec pravilno izračunal, jo mora davčna uprava upoštevati. Ne sme pavšalno zavreči pojasnila davčnega zavezanca in ceniti samo zato, ker so posamezni deli pojasnil netočni. Za obseg cenitve velja pravilo: bolj kot so knjigovodski zapisi davčnega zavezanca natančni in večja kot je njegova pripravljenost za sodelovanje, bolj skrbne in obsežnejše ugotovitve mora izvesti davčna uprava pri cenitvi. Pred izbiro cenitvene metode, se je potrebno vprašati, ali obstoječe stanje zahteva delno cenitev davčne osnove ali popolno cenitev. Popolna cenitev davčne osnove ne pride v poštev, če okoliščine omogočajo, da je davčno osnovo mogoče oceniti na podlagi razpoložljivih delnih dokazov davčnega zavezanca.

V nadaljevanju bodo predstavljeni pogoji za popolno ali delno cenitev davčne osnove.

a) Popolna cenitev

Popolno cenitev uporabljamo: če v knjigovodskih evidencah ugotovimo velike formalne napake in v pravilnost računovodskih podatkov ni mogoče verjeti; če davčni zavezanec ne vodi knjigovodskih evidenc ali nima knjigovodskih podatkov in poslovnih listin (Geirlinger, Neschkudla 2000, 14). Popolna cenitev pride v poštev le, če davčni zavezanec (zaradi objektivnih ali subjektivnih razlogov) ne odda davčne napovedi. Pri davčnih zavezancih, ki so dolžni voditi poslovne knjige, se popolna cenitev davčne osnove uporabi, če davčni zavezanec sicer ima poslovne listine in knjigovodske evidence, vendar davčna uprava presodi, da so pomanjkljive in jih pri cenitvi ne more upoštevati, ali ko knjigovodske evidence in poslovne listine ne obstajajo ali jih davčni zavezanec ne želi predložiti (Gombert 2001, 140) in (Geirlinger, Neschkudla 2000, 13). Popolna cenitev ni dopustna, če lahko davčni zavezanec predloženo dokumentacijo opraviči z dopolnilnimi delnimi cenitvami. Popolna cenitev se uporablja samo izjemoma, če ne obstaja možnost dopolnitve predložene dokumentacije z delno cenitvijo davčnih osnov (če davčni zavezanec ni predložil dokumentacije ali je predložena dokumentacija dvomljiva) (Schmidt-Liebig 1992, 422).

b) Delna cenitev

Delno cenitev lahko uporabimo, če davčna uprava v inšpekcijskem postopku ugotovi napake v računovodskih izkazih ali poslovnih knjigah le na omejenem, natančno opredeljenem segmentu. Večina vknjižb ne sme vsebovati vsebinskih napak, opustitev ali pomanjkljivosti. V takem primeru mora davčni inšpektor podatke, za katere meni, da so pravilni, upoštevati in jih ne sme spreminjati (Geirlinger in Neschkudla 2000, 14). Delno cenitev davčne osnove izvedemo, če je davčno osnovo, ki jo je ugotovil davčni zavezanec, mogoče v vseh bistvenih elementih uporabiti ter popraviti na posameznih delih in manjših pomanjkljivostih (Gombert 2001, 140).

3 Najpogostejši razlogi za cenitve davčnih osnov

Najpogostejši razlogi za cenitev davčnih osnov so:

a) Nezmožnost točne ugotovitve davčne osnove

Davčna uprava ceni davčno osnovo, če ni določljiva ali izračunljiva. Nedoločljivost ne pomeni, da vsaka možnost ugotavljanja davčne osnove izključuje pravico za njeno cenitev. Davčni upravi niso potrebni veliki naporji za ugotavljanje davčne osnove, če davčni zavezanec pri tem ne sodeluje (Schimetschek 1995, 283).

Zgled iz sodbe št. 5: Stroški službenih vozil in cenitev davčne osnove

Pogoji oziroma razlogi za oceno davčne osnove po peti alineji prvega odstavka 68. člena ZDavP-2 za stroške v zvezi s službenimi vozili, so bili po presoji Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 500/2009, z dne 12.10.2011, izpolnjeni. Po navedenih zakonskih določbah davčna uprava ugotovi namreč davčno osnovo med drugim z oceno, če davčni zavezanec na zahtevo davčne uprave ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi ali so knjige in evidence vsebinsko napačne ali če kažejo take bistvene formalne pomanjkljivosti, ki upravičujejo dvom o njihovi vsebinski pravilnosti. V upravni sodni praksi pa je Vrhovno sodišče RS že zavzelo stališče, da mora davčni zavezanec razpolagati z verodostojnimi listinami o uporabi službenih vozil (sodba I Up 235/2003 z dne 22. 11. 2006).

Iz dejanskih ugotovitev obravnavanega primera izhaja, da je davčna uprava ugotovila, da je podjetje za službene potrebe uporabljalo službena in zasebna vozila, vendar iz evidenc ni bilo mogoče ugotoviti dejanske uporabe službenih in zasebnih vozil, saj evidenca uporabe službenih vozil za obdobje od 1. 1. 1997 do 31. 3. 1999 ni bila vodena oziroma je bila od 1. 4. 1999 vodena nepravilno. Podjetje je za službena potovanja dovoljevalo uporabo lastnih vozil zaposlenih delavcev, za kar jim je nato obračunalo in izplačalo kilometrino, čeprav so bila na voljo službena vozila. Za službena vozila so bili izdani mesečni potni nalogi, na katerih pa niso navedene relacije službenih poti in prevoženi kilometri. Podjetje je med pregledom na potne naloge za obdobje leta 1999 in 2000 sicer pripisalo relacije in prevožene kilometre, vendar še vedno ni bilo razvidno, kdo je opravil posamezne relacije službenih poti. Davčna uprava je nato evidence preverila in ugotovila, da sta bili na dan 2. 9. 1999 v uporabi obe službeni vozili, prav tako pa sta (ista) zaposlena delavca bila na službeni poti vsak s svojim lastnim vozilom. Isto velja za več drugih preverjenih datumov. V večini primerov jih zaposlena delavca nista mogla opraviti, kar je razvidno iz njunih obračunov potnih stroškov. Zaposlena delavca nista mogla hkrati uporabljati več vozil, zato je davčna uprava ugotovila, da so evidence o uporabi službenih vozil neverodostojne.

Iz ugotovljenega dejanskega stanja ni bilo mogoče ugotoviti, ali so bila službena vozila uporabljena za namen opravljanja dejavnosti oziroma v kolikšni meri so se službena vozila uporabljala za namen opravljanja dejavnosti ter v kolikšni meri so se uporabljala zasebna vozila in kaj se je v tem času dogajalo s službenimi vozili, saj je podjetje zaposlovalo dva delavca, imelo pa je dve službeni vozili. Davčna uprava je zaključila, da so se službena vozila uporabljala tudi v zasebne namene. V primeru pa, ko se službeno vozilo za službene poti ne uporablja, pomeni, da stroški v zvezi z njimi niso davčno upoštevni v smislu 12. člena ZDDPO. Davčna uprava je na podlagi 68. člena ZDavP-2 opravila oceno stroškov. Na podlagi predloženih pomanjkljivo in nepravilno vodenih evidenc in potnih nalogov ocenjuje, da se priznajo stroški v zvezi s službenimi vozili, amortizacija, stroški vzdrževanja, stroški registracije in zavarovanja ter stroški goriva v višini 50 % izkazanih stroškov.

b) Kršitev obveznosti sodelovanja

Upravičenost cenitve davčne osnove je povezana s kršitvami obveznosti za sodelovanje davčnega zavezanca pri davčnem postopku. Vendar sama kršitev še ne pomeni tudi njene cenitve, če jo je mogoče ugotoviti z inšpiciranjem knjigovodske dokumentacije (Schimetschek 1995, 283).

Tudi 138. člen ZdavP-2 zavezuje davčnega zavezanca, da mora sodelovati pri ugotavljanju dejanskega stanja. Dolžan je posredovati podatke, predložiti poslovne knjige in evidence, poslovno dokumentacijo in druge dokumente na kraju davčnega inšpekcijskega nadzora in jih tudi pojasniti. Če davčni zavezanec ne da zadostnih podatkov in pojasnil, jih lahko davčna uprava zahteva od drugih zaposlenih ali od tretjih oseb.

Te dolžnosti so odvisne od okoliščin posameznega primera. Če davčna uprava kljub omenjenim obveznostim ne more ugotoviti ali izračunati davčne osnove, se izvede cenitev (Schuhmann 1986, 162). Obveznost je tem večja, čim bolj so omejene možnosti davčne uprave za raziskanje dejanskega stanja. Še v večji meri je davčni zavezanec dolžan sodelovati, če moramo ugotoviti izjemno ali pa nenavadno in domnevno dejansko stanje.

Če davčni zavezanec odkloni dodatno pojasnjevanje, ki je pomembno za razjasnitev dejanskega stanja, je to prav tako razlog za cenitev davčne osnove. To ne velja, če davčni zavezanec ne posreduje podatkov, ker je zavezan k molčečnosti. Vendar mora v tem primeru davčni upravi predložiti vsa dokazila, iz katerih je razvidno, da je zavezan k molčečnosti (Geiringer, Neschkudla 2000, 5).

Von Wallis meni, da bi moral davčna uprava, dokler obstajajo možnosti za ugotavljanje ali izračunavanje davčne osnove (v razumnih mejah porabljenega časa in truda), le-to ugotoviti brez cenitve. Cenitev davčne osnove nastopi šele, ko teh možnosti ni več (Schuhmann 1986, 162).

Pri tem moramo upoštevati, da ima cenitev določene negotovosti. Če namreč davčni zavezanec v davčnem postopku zataji dejstvo, ki je zanj neugodno, potem davčni upravi ni treba dokazovati stanja prikritih dejstev v matematično natančnem smislu. Zadošča že, da izmed več možnosti sprejme kot dokazano tisto, ki je najbolj verjetna ali gotova in ki vse druge možnosti absolutno ali verjetno izključuje. Davčni upravi ni potrebno ustvariti stanja absolutne gotovosti. Zadostuje že, da lahko na osnovi zakonov mišljenja predvidi, da je dejstvo, za katerega misli, da je dokazano, bolj verjetno kot pa dejstvo, ki ga zagovarja davčni zavezanec. To negotovost mora davčni zavezanec vzeti v zakup, kajti utemeljen povod za cenitev dopušča negotovost. Davčni zavezanec, ki ni pripravljen pojasniti nejasnih poslov, oziroma če pri ugotavljanju materialne resnice ne sodeluje ustrezno, mora sprejeti davčno tveganje, povezano s cenitvijo.

Zgled iz sodbe št. 6: Kršitev obveznosti sodelovanja in cenitev davčne osnove

Po razsodbi Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 329/2011, z dne 1.3.2012, pomenijo ugotovljeni prihodki ocenjeno davčno osnovo, kadar davčni zavezanec davčno priznanih odhodkov ne izkaže niti s stopnjo verjetnosti in jih tudi ni mogoče oceniti s primerjalno metodo ali na podlagi uradnih podatkov,

Davčna uprava je zaradi ugotovljenih nepravilnosti pri obračunavanju in plačevanju davka od osebnih prejemkov, doseženih s posameznimi posli v letih 2004, 2005 in 2006, dodatno

odmerila davek od dohodka po stopnji 25 % v znesku 63.106,55 EUR in pripadajoče obresti v višini 3.988,98 EUR.

Iz dejanskega stanja, na katero je sodišče oprlo svojo odločitev izhaja, da je davčni zavezanec v letu 2004 preko bančnega plačilnega sistema Western Union (WU) prejel 50.532,45 EUR obdavčljivih prejemkov, 57.943,45 EUR v letu 2005 ter 71.467,63 v letu 2006, ki naj bi jih ustvaril z neregistrirano dejavnostjo svetovanja oz. s prodajo prehranskih dopolnil preko svetovnega spleta iz tujine v tujino. Ti prihodki niso sporni, prav tako ni sporno, da davčni zavezanec za ugotovitev davčno priznanih odhodkov ni predložil nobene lastne dokumentacije in podatkov, iz katerih bi davčna uprava lahko ugotovila neposredne odhodke, ki so nastali zaradi njegove dejavnosti. Davčni zavezanec navaja, da bi davčno osnovo v tem primeru morali ugotoviti z oceno po 68. členu ZDavP-2, saj bi pri ugotovitvi davčne osnove v skladu z ZDavP-2 morali biti upoštevani tudi odhodki in ne samo prihodki.

Sodišče ugotavlja, da je bilo v skladu z zakonom storjeno vse za pridobitev podatkov, ki bi omogočili cenitev po tretjem ali četrtem odstavku 68. člena ZDavP-2, vendar davčni zavezanec ni bil pripravljen sodelovati v postopku. Glede odhodkov je predložil le dokumente splošnega značaja, katerim pa davčna uprava ni dolžna slediti, in sicer bančne izpiske, dokument z navedbo cen farmacevtskih aparatov, iz katerega ni razvidno, kdo artikle prodaja in ponuja, cenik in ponudbo tujega grškega prodajalca substanc in tabele z lastnimi izračuni in podatki o prilivih in nabavnih vrednostih. Davčna uprava si je prizadevala, da bi podatke po uradni dolžnosti preverila, pa ji davčni zavezanec ni posredoval niti podatkov o dobaviteljnih in kupcih niti listin o nabavi blaga, ki bi njegove izračune in njegovo dejavnost, prodajo in nabavo blaga, lahko potrdili. Verjetno izkazanih odhodkov tudi ni bilo mogoče ugotoviti na podlagi uradnih podatkov, saj davčni zavezanec v letih 2004, 2005 in 2006 ni opravljal registrirane dejavnosti, ni razpolagal s poslovnimi prostori in osnovnimi sredstvi ali jih imel v najemu ali dajal v najem, ni zaposloval delavcev in izplačeval plač. ZDavP-2 v 77. členu določa, da mora zavezanec za svoje trditve v davčnem postopku predložiti dokaze, v 88. členu ZDavP-2 pa, da če zakon ne določa drugače, dokazuje zavezanec za davek svoje trditve v davčnem postopku praviloma s pisno dokumentacijo, kar velja tudi v postopku ugotavljanja davčne osnove z oceno po 68. členu ZDavP-2. Prav tako je sodišče že zavzelo stališče (sodba X Ips 1222/2006), da se pri ugotavljanju davčne osnove z oceno ne upoštevajo odhodki, ki niso izkazani z ustreznimi listinami.

Sodišče tudi pritrjuje da davčna uprava, zaradi pomanjkanja podatkov o davčno priznanih odhodkih odhodkov ni mogla oceniti niti s kako drugo metodo cenitve.

c) Nepredložitev poslovnih knjig in poslovnih listin

Davčni zavezanec mora o svojem poslovanju voditi predpisane knjigovodske evidence na podlagi verodostojnih knjigovodskih listin, sicer poslovni dogodki niso davčno upoštevni. Če prihodki davčnega zavezanca niso izkazani z verodostojno knjigovodsko listino (temeljnica namreč to ni), se davčna osnova ugotovi z oceno na podlagi izvenknjigovodske evidence, to je na podlagi dejanskih dokumentov. Iz teh pa, kot je ugotovil davčni inšpektor, ne izhaja, da bi nabavno vrednost prodanega trgovskega blaga bila znižana za priznane količinske in blagajniške popuste. Če ti ne vsebujejo casa sconta in super rabatov, jih ni mogoče upoštevati.²⁰

²⁰ Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. I Up 724/2003 z dne 22.11.2006.

Zgolj formalne nepravilnosti v poslovnih knjigah ne smejo biti razlog za cenitev davčne osnove. Isto velja, če so v poslovnih knjigah računске napake. Knjigovodske napake so lahko pogoj za cenitev davčne osnove le, če gre za zelo hude napake, ki imajo v ozadju pomembne stvarne napake (Geirlinger, Neschkudla 2000, 5).

č) Formalne pomanjkljivosti knjigovodstva

Formalne pomanjkljivosti knjigovodstva so najpogostejši razlog za cenitev davčne osnove. Vsakršna napaka in pomanjkljivost knjig in evidenc še ne more biti razlog, da davčna uprava odreče verodostojnost zavezančevim knjigam in evidencam. Razlog za cenitev je lahko le taka pomanjkljivost ali napaka, ki bistveno vpliva na pravilno in popolno celotno napoved in s tem tudi na ugotovitev davčne osnove zavezanca.²¹ Vpisi v poslovne knjige morajo biti časovno zaporedni, popolni, pravilni in ažurni. Gotovinski prejemki in izdatki morajo biti vpisani sproti.²²

Knjigovodske evidence so nepopolne, če ne vsebujejo vseh knjiženj poslovnih dogodkov. V knjigovodskih evidencah ne smejo izostati poslovni dogodki oziroma biti zabeleženi izmišljeni poslovni dogodki. Pravilnost vknjižb pomeni, da so vknjižbe stvarno in formalno pravilne. Prav tako se morajo knjigovodske listine, ki so podlaga za knjiženje, ujemati s prilogami (Schmiedel 2003, 9).

Za utemeljeno cenitev morajo biti formalne knjigovodske napake tako velike, da upravičeno dvomimo v pravilnost knjigovodskih zapisov. Tako na primer formalne nepravilnosti v poslovnih knjigah še ne utemeljujejo pravice do cenitve, če druga knjigovodska dokumentacija zagotavlja pravilnost bilančnih knjiženj. Vendar je tudi v takšnih primerih davčnemu zavezancu dopuščeno, da davčni upravi dokaže nasprotno in cenitvi nasprotuje. Cenitev davčne osnove je mogoča tudi, ko knjigovodske listine manjkajo. Pri tem pa ni pomembno, ali so bile uničene z vednostjo davčnega zavezanca ali brez nje. Manjkajoča oziroma uničena knjigovodska dokazila že utemeljujejo upravičenost cenitve. Z zakonskega vidika je nepomembno, na osnovi katerih okoliščin je do cenitve davčne osnove prišlo. Pri tem tudi ni nujno, da davčni zavezanec namerno krivo ravna.

Zgled iz sodbe št. 7: Cenitev davčne osnove in formalne napake v knjigovodstvu

Iz sodbe Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 131/2005, z dne 8.10.2009, izhaja, da napovedani prihodki davčnega zavezanca niso bili sorazmerni napovedanim odhodkom ter da so bile v inšpekcijskem pregledu poslovnih knjig in dokumentacije ugotovljene formalne pomanjkljivosti pri knjiženju poslovnih dogodkov, saj računi niso bili knjiženi po časovnem zaporedju, kot to določa 14. člen Pravilnika o vodenju poslovnih knjig in sestavljanju letnega poročila za samostojnega podjetnika posameznika - Pravilnik o vodenju poslovnih knjig (Ur. l. RS, št. 5/95, 76/97, 86/98 in 25/2002), kakor tudi, da davčni zavezanec od 24. 8. 1997 ni več izdajal računov za opravljene storitve, temveč jih je izdajala pravna oseba, stroške opravljenih storitev pa je kot stroške poslovanja v knjigi prihodkov in odhodkov izkazoval davčni zavezanec. Glede na navedeno je bila po presoji Vrhovnega sodišča RS davčna osnova utemeljeno ugotovljena z oceno na podlagi določbe tretje in četrte alineje 39. člena ZDavP.

²¹ sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1687/2001 z dne 12.6.2003, isto sodba Nemskega Upravnega sodišča, opr.št. 88/13/0224 z dne 16.9.1992.

²² Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 2246/2003 z dne 2.2.2004.

Zgled iz sodbe št. 8: Cenitev davčne osnove in pomanjkljive evidence

S sodbo Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 443/2010, z dne 27.10.2011, je sodišče odločilo, da je cenitev davčne osnove utemeljena, saj davčni zavezanec ni vodil predpisane evidence, hkrati pa nima pravice izbire določene metode cenitve, ki bi lahko bila zanj ugodnejša.

Iz dejanskih ugotovitev prvostopenjskega organa izhaja, da je davčni zavezanec za obdobja od junija 1999 do vključno maja 2001 vložil zahtevke za vračilo trošarine na podlagi Odredbe o vračilu trošarine za mineralna olja, ki se uporabljajo v industrijsko-komercialni namen (Ur. l. RS, št. 40/99 in 38/2001), ki med drugim določa, da se za mineralno olje, ki se porabi za pogon statičnih delovnih strojev ter strojev v gradbeništvu in strojogradnji, lahko vrne trošarina v višini 50 % (prvi odstavek 2. člena) ter da količino mineralnega olja, za katero upravičenec uveljavlja vračilo trošarine, dokazuje z računi o nabavi (ter s podatki o namenu porabe), ki jih mora voditi v posebni evidenci (tretji odstavek 2. člena); ker davčni zavezanec posebnih evidenc o dejanski porabi goriva po vseh stroškovnih mestih (za vsak delovni stroj, vsako tovorno vozilo) ni vodil, je davčna uprava, da bi preverila pravilnost zahtevkov davčnega zavezanca, opravila cenitev davčne osnove po indirektni metodi, in sicer tako, da je od celotne nabave goriva odštela dejansko porabo goriva za pogon tovornih vozil. Porabo slednjih je izračunala na podlagi podatkov o prevoženih kilometrih, razvidnih iz tahografov in normativov porabe za posamezno tovorno vozilo; ker za tri od desetih tovornih vozil za nekaj mesecev ni bilo podatkov po tahografih, je uporabila povprečno vrednost prevoženih kilometrov posameznega tovornega vozila na mesec. Kot normative porabe za posamezno vozilo je uporabila podatke iz delovnega gradiva strokovnjaka prometne stroke, ki ga je posredoval pooblaščenec. Na podlagi tako opravljene cenitve je ugotovila, da je bilo davčnemu zavezancu vrnjeno preveč trošarine.

V skladu s tretjim odstavkom 68. člena ZDavP-2 lahko davčna uprava določi verjetno davčno osnovo med drugim tudi na podlagi podatkov, ki jih zbere v ugotovitvenem postopku v zvezi z zavezancem za davek, kot so podatki o opravljenih dobavah, nabavah, storitvah in proizvodnih kapacitetah zavezanca. Cenitev davčne osnove je bila opravljena na podlagi podatkov, pridobljenih od davčnega zavezanca, in sicer podatkih o količini celotnega nabavljenega goriva, številu tovornjakov in drugih vozil, podatkih iz tahografov, podatkih o normativni porabi iz delovnega gradiva strokovnjaka prometne stroke, vsi ti podatki pa so tudi po presoji revizijskega sodišča podatki v smislu tretjega odstavka 68. člena ZDavP-2. Da so omenjeni podatki, ki jih je davčna uprava uporabila, napačni, davčni zavezanec ne zatrjuje, pač pa zahteva uporabo drugih, zanj ugodnejših podatkov.

d) Stvarne napake v knjigovodstvu

Osnova za davek od dohodka iz dejavnosti se ugotovi na podlagi ocene davčne uprave, če se ugotovi, da temelji davčna napoved na neresničnih ali nepravilnih podatkih, kar je tudi tedaj, če davčni zavezanec svojih prihodkov oziroma odhodkov nima vknjiženih na podlagi ustreznih listin. Ko gre za oceno davčne osnove se presoja Vrhovnega sodišča RS omejuje zgolj na presojo pravilne uporabe materialnega prava, to je na obstoj pogojev za ugotavljanje davčne osnove z oceno ter na izbiro v Zakonu o davčnem postopku določene metode za določitev verjetne davčne osnove.²³

Ko davčna uprava ne ugotovi formalnih pomanjkljivosti vodenja poslovnih knjig, je cenitev dopustna, če davčna uprava dokaže vsebinsko pomanjkljivost v knjigovodstvu. To pomeni, da

²³ Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 1222/2006 z dne 11.05.2010.

izkazani izid kljub zunanjemu videzu formalne pravilnosti ne more biti vsebinsko pravilen.²⁴ Davčna uprava mora razložiti, v čem je občutno nesorazmerje med izkazanimi prihodki in odhodki. Pri tem pa ni zadostna zgolj trditev, da nesorazmerje obstaja, ampak mora biti razlaga zanj vsebinska.²⁵

Ob ugotovljenih stvarnih nepravilnostih je za cenitev davčne osnove nepomembno, če so bile poslovne knjige vodene pravilno. Cenitev davčne osnove je upravičena, če se izkaže, da povečanje osebnega premoženja davčnega zavezanca ne izvira iz njegovih pojasnjenih dohodkov. Če davčni zavezanec ne dokaže izvora povečanja premoženja, lahko domnevamo, da izvira to povečanje iz neizkazanih prihodkov podjetja ali dohodkov fizične osebe.²⁶ Za cenitev davčne osnove zaradi nepojasnjenega povečanja osebnega premoženja zadostuje že ugotovitev o obstoju prihodkov; nasprotno pa ni treba odločati o podrobnostih teh prihodkov.

Zgled iz sodbe št. 9: Cenitev davčne osnove in stvarne napake v knjigovodstvu

Vrhovno sodišče RS v sodbi, opr.št. X Ips 719/2004 z dne 8.10.2009, ugotavlja, da na kontrolnih trakovih registrske blagajne, ki so kopije računov, izdanih kupcem v piceriji, ni bil zajet ves promet, ustvarjen s prodajo gostinskih storitev; s primerjavo petih računov (z dne 7. 1. 2000, 14. 2. 2000, 3. 3. 2000, 14. 7. 2000 in 18. 9. 2000) in ustreznih kontrolnih trakov registrske blagajne je bilo ugotovljeno, da je na kontrolnem traku zajeto le 45,62 % vsega prometa; ker je po podatkih ugotovitvenega postopka davčni zavezanec v piceriji dosegel 73.996,47 EUR prihodkov (oziroma prometa), kar po ugotovitvah davčne uprave znaša samo 45,62 % vsega prometa, znaša oziroma naj bi znašal premalo izkazan promet v piceriji 87.921,41 EUR. Navedena ugotovitev pomeni, da v poslovnih knjigah ni bil zaveden ves promet, zaradi česar so poslovne knjige bile vsebinsko napačne, davčna napoved pa je temeljila na neresničnih oziroma nepravilnih podatkih, zato utemeljeno sklepamo na obstoj zakonskih pogojev iz tretje in pete alineje 39. člena ZDavP, zaradi katerih se davčna osnova ugotavlja z oceno.

Vrhovno sodišče RS ugotavlja, da v upravnem postopku zoper davčnega zavezanca ni navedeno, kako so bili upoštevani odhodki, ki se nanašajo oziroma so v zvezi s povečano prodajo v piceriji (premal izkazanim prometom v znesku 87.921,41 EUR). Pri cenitvi davčne obveznosti po 39. členu ZDavP je po ustaljeni sodni praksi Vrhovnega sodišča RS (npr. sodbe X Ips 412/2005, X Ips 133/2005) treba s cenitvijo ugotavljati ne le prihodke od povečane prodaje, ampak tudi odhodke, ki se na povečano prodajo nanašajo.

²⁴ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1913/2000 z dne 19.12.2002.

²⁵ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1913/2000 z dne 19.12.2002.

²⁶ V skladu z 69. členom ZdavP -2 sme davčna uprava pozvati davčnega zavezanca – fizično osebo, da ji predloži podatke o svojem premoženju ali delih premoženja (tudi zakonca in/ali otroka do 18. leta). Prijava premoženja zajema premoženje v Republiki Sloveniji in izven nje:

- nepremičnine;
- pravice na nepremičninah in druge premoženjske pravice;
- premičnine, ki posamično presegajo vrednost 10.000 EUR
- vrednostne papirje in lastniške deleže v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, čigar vrednost presega skupaj 10.000 EUR
- gotovino in denarna sredstva na računih v bankah in hranilnicah
- terjatve in obveznosti iz naslova obligacijskih razmerij, če presegajo 3.000 EUR

Za premoženje, ki ga fizična oseba ne prijavi, se šteje da je pridobljeno od zadnje prijave premoženja, če fizična oseba ne dokaže drugače. Prijavo premoženja sme davčna uprava uporabiti le za oceno davčne osnove za davke od dohodkov fizičnih oseb.

4 Cenitvene metode

V davčnem postopku se pri določitvi davčne osnove uporabljajo cenitvene metode, ki so bile razvite v praksi obdavčevanja in jih sodna praksa priznava. Uporaba določene cenitvene metode je odvisna od najrazličnejših dejavnikov, tako, ni mogoče določiti njihove splošne uporabe. Izbrana cenitvena metoda mora slediti cilju cenitve, to je z največjo možno stopnjo gotovosti določiti pravilno davčno osnovo. V osnovi se lahko uporabi katerakoli cenitvena metoda, ki v danih okoliščinah daje rezultate, in se le-ti najbolj približajo dejanski davčni osnovi. Ustreznost metode, moramo v vsakem primeru preučiti posebej. Uporabiti je treba tisto cenitveno metodo, ki zagotavlja največje jamstvo, da bo davčna osnova ugotovljena najbolj točno (Hahlweg 2012, 78). Glavni dejavniki, ki vplivajo na izbiro cenitvene metode, so delna ali popolna cenitev, kakovost razpoložljivih podatkov in pripravljenost sodelovanja davčnega zavezanca. Upoštevati moramo tudi komplementarnost posameznih cenitvenih metod. Izbor cenitvene metode je najbolj odvisen od kakovosti razpoložljive dokumentacije. Manj kot je razpoložljiva dokumentacija uporabna, manj natančna bo ocenitev davčne osnove (Hahlweg 2012, 78). V praksi pogosto uporabimo več metod, da bi sploh lahko določili, katera je v posameznem primeru najbolj zanesljiva. Izбира posamezne metode je torej odvisna predvsem od uporabnosti razpoložljivih podatkov. Cenitvene metode in uporabnost razpoložljivih podatkov so tesno povezani. Manj kot imamo na voljo uporabnih podatkov, bolj nenatančna je cenitev. Ne glede na to dejstvo, pa mora biti cenitev vedno prepričljiva in logična, njeni rezultati pa verjetni in razumni (Gombert 2001, 141).

Poleg uporabnosti razpoložljivih podatkov je za izbor cenitvene metode pomemben tudi način ugotavljanja prihodkov, uporabnost knjigovodskih listin, ki so na voljo in na katere se cenitev nanaša, od časa, ki je na voljo, ter od izkušenj davčnega inšpektorja. Tako moramo na primer pri davčnem zavezancu, ki ugotavlja poslovni izid na podlagi podatkov iz dveh bilanc stanja, to upoštevati pri izboru cenitvene metode. Z uporabo cenitvene metode se mora davčna uprava kar se da približati davčni osnovi, ki bi jo davčni zavezanec ugotovil, če bi pravilno vodil poslovne knjige (Gombert 2001, 141). Pogosto moramo posamezne metode kombinirati, da zagotovimo njihovo največjo verjetnost.

Davčni zavezanec nima pravice zahtevati določene cenitvene metode. Ima pa pravico, da ji ugovarja, da bi davčna uprava izbrala in uporabila ustrezno metodo cenitve in prišel do pravilnega izida. To pa pomeni, da mora davčna uprava do vsebinskih ugovorov glede izbrane metode cenitve zavzeti stališče.²⁷ Davčna uprava tudi ni zavezana na rezultatov cenitev potrjevati in preverjati z drugimi cenitvenimi metodami (Hahlweg 2012, 80).

Avtor Seer navaja različne cenitvene metode: primerjavo s preteklim letom, zunanjo podjetniško primerjavo in cenitev najnižjih vrednosti, notranjo podjetniško primerjavo, kalkulacije ter izračun pokritja prihodkov s stroški, oceno prirasta denarnih sredstev in premoženja. Razen teh se uporabljajo še izračun blagajniških primanjkljajev, oceno najvišjih vrednosti ali oceno kosmatega dobička (Gombert 2001, 143).

Cenitvene metode je mogoče deliti po več kriterijih. Med klasične cenitvene metode spadajo:

- računski in ekonomski preizkusi, med katere spadajo preizkus terjatev, izračun blagajniških primanjkljajev;
- analitične metode cenitve, kot so izračun kazalnikov, izdelava kalkulacij;
- notranja in zunanja podjetniška primerjava;

²⁷ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1783/2002 z dne 18.10.2005.

- cenitvene metode pri trgovskih podjetjih;
- cenitvene metode pri proizvodnih podjetjih (izračun pribitka, izračun pokritja, kvotni račun, kontrolni izračun v gradbeništvu, teorijo množic, izračun števila delovnih dni).

Sodobne cenitvene metode temeljijo na uporabi matematično-statističnih metod. Mednje spadajo izračun srednjih vrednosti, metode cenitve odvisnih spremenljivk, ocena razlik, linearna regresija.

4.1 Cenitev postavk bilance stanja in poslovnega izida

Pri obdavčitvi podjetij ima dobiček osrednji pomen in je odvisen od vrednotenja bilančnih postavk. Pri postavkah bilance stanja se pojavlja vprašanje njihovega vrednotenja. Bilančne postavke in njihove vrednosti namreč niso vedno posledica točno določljivih vrednosti. Pojavljajo se tudi take, ki zahtevajo cenitev davčnega zavezanca (bodoči dogodki, ki jih je potrebno oceniti in ovrednotiti). To velja za stroške amortizacije, rezervacije za garancije ali tveganja, za oblikovanje popravka vrednosti zalog in terjatev ter razmejevanje poslovno potrebnih stroškov od poslovno nepotrebnih. Cenitve, ki jih izvede davčni zavezanec, so velikokrat razlog za nesoglasja z davčno upravo, saj lahko šele kasnejše dejanske razmere razjasnijo te ocenjene vrednosti. Davčna uprava tako v okviru davčnega inšpiciranja ugotavlja, ali ocenjene vrednosti zavezanca ustrezajo objektivno preverjenim sodilom, ali so utemeljene z dejstvi in če so v okviru sprejemljivih meja. Če so v navedenem okviru, potem jih davčna uprava zavrne ali spreminja. Če pa od tega okvira odstopajo, je davčna uprava upravičena in zavezana k svoji cenitvi. Pri tem upošteva tudi dogodke po datumu bilance stanja.

Za spodbijanje pravilnosti knjigovodskih zapisov se uporabljata predvsem metodi kalkulacij in preverjanja računov prihodkov in odhodkov. Nemško upravno sodišče postavlja za izvedbo metode kalkulacij visoke zahteve (Schmidt-Liebig 1992, 418). Z njo lahko dokažemo nepravilnosti formalno pravilnih knjigovodskih zapisov.

4.2 Preizkus terjatev

Pri tej metodi davčna uprava preveri usklajenosti terjatev davčnega zavezanca s saldi terjatev, ki jih izkazujejo dolžniki. Namen preizkusa je ugotoviti popolnost izkazanih terjatev in prihodkov konec leta. Metoda je primerna za presojo upravičenosti oblikovanja popravka vrednosti terjatev. Z omenjeno metodo se da preveriti tudi, ali so evidentirane terjatve in prihodki v pravem obračunskem obdobju (Geirlinger, Neschkudla, 2000, 5).

4.3 Izračun blagajniških primanjkljajev

Blagajniški primanjkljaji se izračunajo tako, da za izbrano obdobje seštejemo vmesne prejeme in izdatke, vključno z začetnim stanjem denarja. Blagajniški primanjkljaj je ugotovljen, če v kateremkoli trenutku izdatki presegajo prejeme, vključno z začetnim stanjem denarja. Navedbe v blagajniškem dnevniku s tem ne prikažejo pravilnega gibanja denarja, kajti uporaba denarja ni mogoča, če ga nimamo. Za blagajniški primanjkljaj lahko obstaja več razlogov. Lahko se skriva v napačnih vknjižbah, pri katerih prejemi in izdatki časovno niso usklajeni z dejanskimi plačilnimi dogodki. Vzrok so lahko tudi napake pri

knjiženju. Če vzrokov ni mogoče dokazati, lahko domnevamo, da so primanjkljaji posledica neknjiženih prejemkov ali več knjiženih izdatkov.

4.4 Kalkulacije za ugotovitev prihodkov in dobička

Cenitev prihodkov in dobička lahko opravimo na osnovi porabe materiala in storitev, gibanja blaga ali s kazalniki. Kalkulacija zahteva veliko podjetniškega in panožnega znanja. Za njeno izvedbo moramo poznati podjetniške razmere. Če davčni zavezanec zavrača sodelovanje, cenitvene metode, ki temelji na notranjih podjetniških postopkih, ne uporabljamo. Zato je dopustno, da pri tej metodi zaradi nekaterih manjkajočih podatkov uporabimo tudi zunanjo podjetniško primerjavo.

4.4.1 Kalkulativni izračun

Pri tej metodi je prihodek ali dobiček ocenjen na osnovi kalkulacij podjetja. Metoda temelji na notranji podjetniški primerjavi in predstavlja v primerjavi z izračunom povečanja premoženja in izračunom denarnega toka zgolj maksimalen rezultat, ki ne upošteva morebitnih posebnosti podjetja. S pomočjo knjigovodskih dokumentov in navedb davčnega zavezanca poskušamo ugotoviti, kako je na osnovi stroškov oblikoval cene in kakšne prihodke oziroma dobičke je pri tem dosegel. Razlikujemo kalkulacijo prometa za trgovska in proizvodna podjetja.

a) Kalkulativni izračun za trgovska podjetja

Osnova kalkulacije pri trgovskih podjetjih je gibanje trgovskega blaga. Pri izračunu se uporablja model ocenitve količine in vrednosti nabavljenega trgovskega blaga. Davčni inšpektor si pomaga z evidentiranimi nabavami ob upoštevanju začetnega in končnega stanja zaloga. Če nabava blaga ni v celoti zabeležena, jo moramo izračunati na osnovi prejetih računov dobaviteljev. Če dobaviteljev ni mogoče ugotoviti, smemo nabavo blaga oceniti, in sicer v okvirih podjetniških razmer. Pri uporabi kalkulacije moramo upoštevati naslednje elemente nakupne cene posameznega trgovskega blaga, prodajne cene trgovskega blaga, začetne in končne zaloge trgovskega blaga, porabo blaga za lastne potrebe, nezaračunane storitve in izgubo blaga (lom, uničenje, pokvarljivost in podobno).

Lom, uničenje, stopnjo pokvarljivosti blaga lahko določimo na osnovi splošnih izkustvenih sodil s cenitvijo. Kalkulacijo lahko pri trgovskih podjetjih ponazorimo z naslednjo obliko:

	Nabavna vrednot prodanega blaga
+	pribitek
=	prihodek

Ko ugotovimo, koliko blaga smo prodali, se za podjetje določijo veljavne stopnje pribitka. Pribitki na porabo blaga zajemajo druge stroške vključno s stroški uprave in prodaje in dobiček. Stopnja pribitka se za posamezne vrste blaga izračuna na osnovi razlike med nabavno in prodajno ceno. Če podjetje uporablja različne stopnje pribitka za različne vrste blaga ali blagovnih skupin, se kalkulacija za cenitev ustrezno členi po vrsti blaga, tako da se ugotovi njen strukturni delež v prihodkih. Če razpoložljiva dokumentacija ne zadošča za izračun pribitkov, uporabimo vrednosti po uradnih smernih stopnjah davčne uprave. Davčna uprava mora pri kalkulativnem pribitku upoštevati morebitne rabate. Zaradi konkurenčnega položaja nekatero blago prodajamo po ceni, ki je nižja od nabavne, zato da bi se izboljšala prodaja drugih vrst blaga.

Cenitev na podlagi izračuna izgub zaradi prepakiranja

Ocenjevanje izgub zaradi prepakiranja se uporablja pri trgovcih, ki kupujejo trgovsko blago v velikih količinah (na primer v cisternah, kontejnerjih). Nato jih prepakirajo v manjše količine in take prodajajo končnim potrošnikom. Namen cenitve je izračunati izgube zaradi prepakiranja. Na ta način želimo ugotoviti, ali davčni zavezanec morebiti ne prodaja trgovskega blaga na črno. Če se pri prepakiranju ugotovijo nenormalne izgube, lahko davčna uprava poveča davčno osnovo za izgube, ki presegajo normalni obseg razsutja. Metodo uporabljamo predvsem pri trgovcih s pijačami in tekočinami. Možno jo je uporabiti tudi pri gostincih, čeprav ne gre za čiste trgovce (Geirlinger in Neschkudla, 2000, 33).

Izračun neevidentiranih količin prodaje trgovskega blaga

Ta metoda temelji na analizi količin. Z izračunom količinskega gibanja blaga v določenem obračunskem obdobju skuša ugotoviti morebitno neevidentirano prodajo trgovskega blaga. Podlaga za uporabo metode so popisi trgovskega blaga.

Izračun:

	Količina trgovskega blaga na začetku obračunskega obdobja
+	prevzemi trgovskega blaga
-	količina trgovskega blaga na koncu obračunskega obdobja
-	evidentirane prodaje trgovskega blaga
+/-	popravki zalog zaradi inventurnih razlik, kraj trgovskega blaga, izgube, lom
=	neevidentirana prodaja

Vir: Geirlinger, Neschkudla 2000, 35.

Metoda je uporabna le v omejenem obsegu, in sicer pri prodaji malo raznovrstnega trgovskega blaga. Praviloma se omeji na vzorec nekaj trgovskih artiklov. Pri izračunu se lahko zgodi, da je neevidentirana prodaja izkazana v negativnem znesku. To pomeni, da je davčni zavezanec trgovsko blago nabavljal na sivem trgu (Geirlinger in Neschkudla 2000, 35).

b) Kalkulativni izračun za proizvodna podjetja

Cenitev prihodkov na podlagi kalkulativnega izračuna je pri proizvodnih podjetjih zaradi proizvodnje in prodaje težja kot pri trgovskih podjetjih, saj je povezana z različnimi negotovostmi. Razlog je v posebnostih panoge in različnih strukturah prvin poslovnega procesa. Podlago za kalkulacijo predstavljajo neposredni proizvodni stroški: materiala, dela, storitev in amortizacije (uporaba strojnih ur). Porabo materiala in storitev ugotavljamo tako kot nabavno vrednost prodanega blaga pri trgovskih podjetjih. Stroški dela so bruto plače zaposlenih v proizvodnji, vključno z dodatki. Stroški amortizacije se izračunajo na osnovi strojnih ur delovanja osnovnih sredstev. Pribitek pokriva splošne stroške podjetja.

Kalkulacijo v proizvodnih podjetjih lahko ponazorimo z naslednjo obliko:

	Neposredni stroški materiala in storitev
+	neposredni stroški dela
+	pribitek splošnih proizvodjalnih stroškov
=	proizvajalni stroški
+	pribitek (= marža) za neproizvajalne splošne stroške in za dobiček
=	prihodek
+	stroški amortizacije

Vir: Geirlinger, Neschkudla 2000, 37.

Prihodki izhajajo iz lastne cene, povečane za kalkulativen dobiček. Iz tako izračunanega prihodka lahko na osnovi kalkulativnega izračuna po odštetju stroškov in odhodkov ugotovimo dobiček podjetja. Če stroški niso v celoti evidentirani, se njihova višina določi s cenitvijo.

V proizvodnih podjetjih se cenitvene metode razlikujejo glede na to, ali v strukturi lastne cene prevladuje strošek materiala ali strošek dela. Podlaga za cenitev sta podatka o vrednosti porabljenega materiala in vrednosti prodanih proizvodov. Možna sta dva pristopa. Pri prvem izhajamo iz količin porabljenega materiala, na podlagi katerega ocenimo vrednost prodanih proizvodov. Pri drugem je izhodišče količina prodanih proizvodov. Retrogradno se izračunata količina in vrednost porabljenega materiala. V drugem primeru izračunamo stroške materiala, ki so vgrajeni v proizvode, ter jih povečamo za koeficient dodatka. Izračunamo dva koeficienta, in sicer koeficient dodatka splošnih stroškov in koeficient zaslužka. Če pomnožimo stroške materiala s tem koeficientom, dobimo lastno ceno proizvodov. Če ga povečamo še za koeficient zaslužka, dobimo ocenjeno prodajno vrednost proizvodov. Najenostavneje je to metodo uporabiti, če na koncu obračunskega obdobja ni zalog. Če pa te na koncu obračunskega obdobja obstajajo, moramo to upoštevati in podatke popraviti (Geirlinger, Neschkudla 2000, 37).

Kalkulacija pribitka na lastno ceno

Najpogostejša cenitvena metoda je izračun pribitka na lastno ceno.

Izračun:

	Poraba materiala
+	pribitek za splošne stroške materiala
+	izdelavni stroški dela
+	pribitek za splošne stroške dela
+	drugi splošni stroški izdelave
=	proizvajalni stroški
+	stroški uprave
+	stroški prodaje
+	drugi splošni stroški
=	lastna cena
+	ocenjen dobiček
=	čista prodajna cena
+	davek na dodano vrednost
=	prodajna cena

Vir: Geirlinger, Neschkudla 2000, 41.

c) Koeficient dodatka v storitvenih podjetjih

Izhodišče ocenjevanja je naročilo. Na eni strani je potrebno izračunati stroške materiala in dela za vsako naročilo ter ga primerjati s prihodki za posamezno naročilo. Davčnega inšpektorja predvsem zanima, ali je bila pri vsakem naročilu zabeležena poraba materiala. Če je poraba materiala v neposredni korelaciji s porabo časa, govorimo o enoviti strukturi naročila (na primer pri krovcih, keramiki, pleskarjih). Neenovita struktura naročila pa se pojavi, če poraba materiala in poraba časa nista v razmerju (na primer pri avtomehanikih, inštalaterjih). Prihodek od prodaje storitev se sestoji iz prihodka od materiala in iz rezultata dela. Koeficiente pribitka na delo in material je mogoče določiti le s pomočjo podjetja (Geirlinger in Neschkudla 2000, 38).

d) Cenitev po deležih v gostinskih obratih

V gostinskih obratih se običajno uporablja cenitev po deležih (t.i. 30/70 metoda). Izhodišče je ugotovitev deleža prihodkov od prodaje hrane in pijač. Ta metoda predpostavlja, da obstaja pri inšpiciranem podjetju stalno razmerje med prodajo hrane in pijače, da ni običajno, da bi davčni zavezanec evidentiral samo prihodke od prodaje hrane, ne pa tudi prihodkov od prodaje pijače. Razmerje med prihodki od prodaje hrane in pijače je mogoče ugotoviti iz rekapitulacije blagajniškega poslovanja, če pa ti ne obstajajo, pa iz povprečnih vrednosti v panogi (Brinkmann 2012, 214).

4.4.2 Kazalniki

Kazalniki izražajo razmerje med dvema podatkom, ki predstavljata poslovno povezavo. Izpovedna moč ceniťve na osnovi kazalnikov je odvisna od natančnosti njihove ugotovitve. Pri ceniťvah lahko uporabljamo časovne ali količinske kazalnike. Povedo nam, koliko prodajnih učinkov dobimo z določenimi vložki. Prihodke lahko cenimo s kazalniki izkoristka ali obračanja prvin poslovnega procesa. Najpogosteje se uporabljajo naslednji kazalniki

Preglednica 2: Najpogosteje uporabljeni kazalniki

Vrsta kazalnika	Formula	Posebnost
kosmati pribitek	prodajna cena / nabavna cena	
trgovska marža	prodajna cena - nabavna cena	
stopnja pribitka	pribitek / nabavna cena	uporaba: pri zunanji podjetniški primerjavi
stopnja kosmatega dobička	kosmati dobiček/ prodajna cena	uporaba pri zunanji podjetniški primerjavi
stopnja pribitka na materialne stroške	prihodki /stroški materiala	uporaba pri proizvodnih podjetjih
stopnja pribitka na stroške dela	prihodki / stroški dela	uporaba pri storitvenih podjetjih

Vir: Geirlinger, Neschkudla 2000, 17.

4.5 Zunanja podjetniška primerjava

Kadar se davek odmerja na podlagi obračuna (samoobdavčitev), sme davčna uprava pri cenitvi davčne osnove na podlagi primerjave z drugim davčnim zavezancem, ki opravlja podobno dejavnost, uporabiti davčni obračun tega zavezanca in ni treba, da bi moral sam z odločbo ugotoviti njegovo davčno osnovo.²⁸ Davčna uprava se lahko opre tudi na podatke oseb, ki opravljajo enako ali podobno dejavnost, in povezanih oseb, o številu zaposlenih, izplačanih osebnih prejemkih, prihodkih, odhodkih, vrednosti premoženja, proizvodnih zmogljivostih oziroma opremljenosti ter lokaciji poslovnih prostorov.²⁹

Zaradi zavarovanja davčne tajnosti davčna uprava ne sme razkriti osebnih podatkov o primerljivem davčnem zvezancu, ampak zgolj podatke, ki so objektivno pomembni za ugotovitev pravilnosti cenitve. Davčni obračun s skritimi podatki pa je davčna uprava dolžna predložiti davčnemu zvezancu le, če ga ta izrecno zahteva³⁰.

Zunanja podjetniška primerjava je potrebna le za tiste postavke, ki so v postopku ocenjene kot sporne in neverodostojne.³¹

4.5.1 Metoda primerjave s posameznimi podjetji

Pri metodi primerjave s posameznimi primerljivimi podjetji se davčne osnove pridobijo s primerjanjem njihovih davčnih osnov ob upoštevanju ustreznih odmikov. Razlikovati je potrebno med primerjavo ključnih kazalnikov inšpiciranega podjetja s povprečnimi kazalniki v panogi ter ključnih kazalnikov v inšpiciranem podjetju s ključnimi kazalniki v drugem podjetju.

Pred uporabo te metode mora davčna uprava preveriti (Höft, Danelsing, Grams, Rook, 2014, 261):

- ali je revidirano podjetje pripisala pravilni panogi,
- ali ustrezajo ključni kazalniki v panogi trenutnim razmeram, v katerih se nahaja revidirano podjetje,
- kako obremenjene so povprečne vrednosti oz. kako široka je baza, iz katere so se izračunavale povprečne vrednosti,
- kalikšen je odmik od srednje vrednosti v panogi,
- s kakšnim namenom so se zbrale povprečne vrednosti in na kakšen način,
- ali obstajajo pri revidiranem podjetju posebnosti in odstopanja od povprečnega podjetja v panogi, ki lahko vplivajo na izračun ocenjene vrednosti.

Med samim izračunavanjem davčne osnove pa mora davčna uprava preveriti (Höft, Danelsing, Grams, Rook, 2014, 262):

- ali so primerljiva podjetja izbrana pravilno,
- ali obstajajo dokazi, da inšpicirano podjetje odstopa od povprečnega podjetja,
- so spodnje vrednosti kosmatega dobička v primerljivih podjetjih razumne in ugotovljive,

²⁸ Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. U 1149/2005 z dne 12.09.2008.

²⁹ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1687/2001 z dne 12.06.2003.

³⁰ Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. U 1149/2005 z dne 12. 09. 2008.

³¹ Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1783/2002 z dne 18.10.2005 in opr. št. U 2169/2002 z dne 18. 10. 2005.

- je mogoče prubitke na spodnjo vrednost kosmatega dobiča naknadno preveriti in utemeljiti ter podkrepiti z izračuni.

Ta metoda se uporablja v dejavnostih, kjer je veliko dela in zaposlovanja ljudi na črno (Höft, Danelsing, Grams, Rook, 2014, 261).

Takšna primerjava je problematična iz več razlogov (Schmidt-Liebig 1992, 425):

- Pogosto je dvomljivo, katera podjetja lahko med seboj primerjamo. Zgolj pripadnost panogi ne zadostuje. Glede na nemško sodno prakso ni potrebna le istovrstnost, temveč tudi enakovrednost primerjalnih podjetij. To pomeni, da mora biti primerljiva velikost podjetja, število in starost zaposlencev, višina izplačanih plač, višina kapitala, sedež, število konkurentov v bližini, organizacija, možnosti prodaje, kupci, dobavitelji in vse pomembne postavke letnih računovodskih izkazov, ki vplivajo na rezultat poslovnega leta. Dve podjetji sta primerljivi le, če sta istovrstni. To pomeni, da imata enak obseg prodaje, zaposlencev, enako strukturo in število kupcev, delujeta v isti panogi in imata enako organizacijsko strukturo. Davčna uprava taka podjetja pogosto težko odkrije. Ko jih izsledi, pa težko dobi ustrezne podatke, ki niso zajeti v računovodskih izkazih. Sklepamo lahko le na osnovi števil, ki so dejansko primerljiva. Ocenjevanje samo na osnovi čistega dobička primerjalnih podjetij je zaradi več dejavnikov, ki vplivajo na velikosti dobička, primerno le redko.
- Ko davčna uprava najde primerljivo podjetje, ki ustreza vsem zgoraj navedenim zahtevam, se sooči s težavo, in sicer če se lahko zanese na pravilnost podatkov primerljivega podjetja. Zgolj ugotovitev, da obstaja primerljivo podjetje, ne zadošča, da bi se davčna upravalahko sklicevala na njegove podatke. Če primerljivo podjetje ni bilo inšpicirano, mora davčna uprava uporabiti druge metode (Gombert 2001, 149).
- Nemška davčna uprava je v preteklosti naletela na težave, ker so davčni zavezanci v tožbenem postopku zahtevali podatke, ki so bili osnova za zunanjo primerjavo. Pri zunanji primerjavi je treba davčnemu zavezancu sporočiti vse pomembne posebnosti in mu tako ponuditi možnost, da lahko primerljivost preveri. Podatki o primerjanih podjetjih pa ne smejo biti navedeni tako, da bi bilo mogoče podjetje prepoznati, s čimer bi kršili načelo davčne zaupnosti. Kljub temu pa moramo navesti vsaj število primerjanih podjetij, njihovo velikost, morda še njihov položaj in poslovne posebnosti ter stopnje prubitka.

Zgled iz sodbe št. 10: Uporaba zunanje medpodjetniške primerjave

S sodbo Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 1156/2005, z dne 10.12.2009, je sodišče odločilo, da je pri cenitvi davčne osnove primerna uporaba tudi podatkov iz davčne napovedi drugega primerljivega davčnega zavezanca.

Davčna uprava je davčnemu zavezancu za leto 1997 v postopku ugotavljanja davčne osnove od dohodkov, doseženih z opravljanjem dejavnosti - gostinstvo, tenis, prirejanje posebnih iger na srečo na igralnih aparatih zunaj igralnic, v višini 33.290,93 EUR in odmerjen davek iz dejavnosti v višini 8.762,48 EUR.

Pri oceni davčne osnove davka od dohodkov iz dejavnosti na podlagi 39. člena ZDavP lahko davčna uprava uporabi tudi podatke iz davčne napovedi drugega primerljivega zavezanca, saj morajo biti podatki v davčni napovedi resnični, davčna uprava pa ni podvomila v verodostojnost in pravilnost teh podatkov. Davčna uprava je davčno osnovo v delu, ki se nanaša na prodajo pijač in jedi, ugotavljala na podlagi podatkov, ugotovljenih pri tožniku.

Metoda zunanje primerjave z drugim davčnim zavezancem je bila uporabljena pri oceni davčne osnove iz prirejanja posebnih iger na srečo na igralnih avtomatih zunaj igralnic. Pri tem niso bili upoštevani zgolj podatki iz davčne napovedi primerjalnega zavezanca, temveč je bila cenitev opravljena tako, da so bili upoštevani tudi podatki davčnega zavezanca, in sicer število nalepk, ki jih je prejel za prirejanje posebnih iger na srečo. Davčna uprava je glede števila zaposlenih ob petkih in sobotah upoštevala izjavo davčnega zavezanca. Iz upravnih spisov je tudi razvidno, da je inšpektor, upošteva podatke o prometu v mesecu decembru, izračunal povprečno vrednost prometa v preostalih mesecih v razmerju do decembrskega prometa in z ustrezno obrazložitvijo zmanjšal ocenjene prihodke v ostalih mesecih za 39,183 %.

4.5.2 Primerjava s smernimi števili

Nekatere davčne uprave sestavljajo letne zbirke mejnih zneskov po vrstah dejavnosti, po davčnih osnovah (dobiček, čisti poslovni izid) in tipičnih kazalnikih. Zbirka je osnova za posebne zunanje primerjave podjetij. Zbirke mejnih zneskov olajšajo davčni upravi ugotavljanje primerjalnih vrednosti in rešujejo problem davčne tajnosti. Osnova za mejne vrednosti je stanje normalnega podjetja. Kot normalna se izberejo podjetja, ki obstajajo že več let in so se uveljavila na trgu. Upoštevane so različne poslovne razmere, zato so v zbirki navedene najnižje, povprečne in najvišje vrednosti. Te okvirne vrednosti so sestavljene na podlagi inšpiciranja podjetij in predstavljajo razpon.

Zbirka mejnih zneskov je pomembna tudi za preizkus knjigovodstva, vendar se njena sporočilnost pogosto precenjuje. Mejni zneski niso pravne norme in odstopanje od njih ne sme biti razlog za preuranjeno ocenjevanje (Schmidt-Liebig 1992, 425). Tudi uslužbenci davčne uprave morajo pred njihovo uporabo upoštevati znane okoliščine, ki opravičujejo odstopanje od zneskov normalnega podjetja. Cenitev lahko izvedemo s pomočjo smernih števil, če poslovne knjige ne obstajajo ali se nanje ni mogoče opirati. Rezultati podjetja se primerjajo s smernimi števili. Primerljivost podjetij je najbolj težavna pri zunanji podjetniški primerjavi. Zato je pomembno, da pri uporabi uradnih smernih vrednosti upoštevamo posebnosti posameznega podjetja (prostorsko lego, stopnjo avtomatizacije, proizvodne programe, kupno moč, plačilno sposobnost kupcev in druge razmere davčnega zavezanca). V cenitvenem postopku moramo davčnemu zavezancu dokazati, da so okoliščine v njegovem podjetju takšne, da je uporaba mejnih zneskov upravičena. Stopnjo skladnosti podjetij določa zanesljivost njihove zunanje primerjave. Postavlja pa se vprašanje, ali normalno podjetje, ki je osnova za zbirko smernih zneskov, zadosti zahtevam za oblikovanje mnenja v cenitvenem postopku. V realnosti bomo le redko naleteli na enake okoliščine. Gre le za približno enakost. Ocenjevanje stopnje podobnosti podjetij je odvisno od možnosti primerjave, ki zajema vrsto, velikost, tehnične, prostorske, tržne, premoženjske, finančne in druge značilnosti. Tem zahtevam pa zbirka smernih vrednosti ne zadosti. Razlike je možno razmeroma lahko ugotoviti, vendar pa se pojavljajo težave pri njihovem vrednostnem določanju. Zato primerjave s smernimi zneski v kazenskoprnem postopku ne moremo uporabiti. Doseganje manjšega dobička od smernih zneskov je lahko razlog za dvom v resničnost poslovnega izida. Če davčni zavezanec razjasni in utemelji okoliščine nižjega dobička, mora davčna uprava, če želi izvesti cenitev, dokazati nepravilnost knjigovodskih zapisov na drugačen način.

4.5.3 Notranja podjetniška primerjava

Z notranjo podjetniško primerjavo primerjamo davčne osnove z osnovami v drugih časovnih obdobjih. Ta cenitvena metoda je posebej primerna, če obstajajo poslovne knjige za več let

nazaj in če se vrsta in obseg poslovanja medtem nista pomembno spreminjala. Zato je ta metoda veliko bolj zanesljiva od zunanje podjetniške primerjave. Enostavnejša oblika notranje podjetniške primerjave zajema primerjavo postavk bilance stanja in izkaza poslovnega izida ter njihovih razmerij za več let, ter pri manjših podjetjih se na tej osnovi izdelajo tudi kalkulacije.

Med samim izračunavanjem davčne osnove mora davčna uprava preveriti (Höft, Danelsing, Grams, Rook, 2014, 263):

- ali je primerjalno obdobje dovolj dolgo, da je mogoče izračunati prave primerljive vrednosti,
- ali so se v obdobju nadzora zgodile pomembne spremembe na trgu, strukturne spremembe in nastopile nove okoliščine, ki poslabšujejo te vrednosti?

Pomembni davčni podatki so: prihodek na zaposlenega, stroški po vrstah, obračanje zalog, poraba blaga in materialov, bruto dobiček in stopenjski rezultati. Primerjava z rezultati iz drugega časovnega obdobja ni dopustna, če so bili ti v preteklosti že ocenjeni. Cenitve ne izključujejo tveganja, da so bile nepravilne, davčni zavezanec pa ni ugovarjal, ker se je hotel izogniti stroškom spora in porabi časa. Primerjava je dopustna, če je bil davčni nadzor izveden na osnovi knjigovodske dokumentacije. Notranja podjetniška primerjava zahteva tako kot zunanja odstranitev motečih dejavnikov, da je zagotovljena primerljivost. Pri tem je potrebno upoštevati investicije, ukinitve delnih področij, izredne prihodke ali odhodke, spremembe zaradi finančnega položaja (prihodke in odhodke financiranja). Metodo uporabljamo, če davčni zavezanec ne odda davčne napovedi ali za podjetje ni primerno inšpiciranje na osnovi knjigovodskih listin. Notranja primerjava je kot metoda cenitve primerna, če uporabljamo podatke samo za primerljiva časovna obdobja. Za podobnost časovnih obdobjev velja (Barkmann 1991, 59):

- v posameznem primeru gre le za približno podobnost, ker so okoliščine podjetja v različnih časovnih obdobjih zaradi stalnih konjunkturalnih in tržnih sprememb zgolj podobne. Stopnja podobnosti se določa s cenitvijo splošnega gospodarskega položaja in z opazovanjem sprememb v podjetju;
- za sodniško prepričanje je potrebna visoka stopnja podobnosti časovnih obdobjev. Številnim spremembam cen, plač, najemnin lahko sledi prilagoditev. Pri diskontinuiranem poslovanju in konjunkturalnem razvoju pa moramo metodo notranje primerjave podjetij opustiti.

4.6 Izračun povečanja premoženja

Z izračunom povečanja premoženja cenimo domnevne dohodke davčnega zavezanca. Z metodo ne ugotavljamo povečanja premoženja na osnovi ekonomskih učinkov in porabljenih prvin, ampak na podlagi dejstva, da je moral imeti davčni zavezanec toliko obdavčljivih in neobdavčljivih dohodkov ter drugih povečanj sredstev, kot je v tem časovnem obdobju oblikoval premoženja in porabil sredstev.

Metoda je primerna za ugotavljanje cenitev davčne osnove pravne osebe, ki temelji na določbah 68.člena ZDavP-2 ali za odmero nenapovedanih dohodkov fizičnih oseb po 68.a členu ZDavP-2.

Kot primer izmikanje davkom in primernost uporabe cenitve prirasta premoženja navajamo primer Grčije. Kot navaja ameriški časnik New York Times, se bogastvo Grkov kaže vse

povsod, le v davčnih napovedih ne. Tako je na primer iz predmestja na severu Aten, ki se bohota z velikimi in bogatimi vilami, le 324 prebivalcev v davčni napovedi odkljukalo, da imajo doma bazen. Davčni inšpektorji pa so nato s pomočjo satelitskih slik prišli do bistveno večje številke - 16.974 bazenov. Med najbolj kroničnimi neplačniki davkov so predvsem samostojni podjetniki, od taksistov do gostincev, pa tudi zdravnikov, inženirjev, arhitektov in odvetnikov. Izmed 150 zdravnikov, ki imajo svoje ordinacije v prestižni atenski četrti Kolonaki, jih je več kot polovica prijavilo, da je njihov letni dohodek nižji od 30.000 evrov, 34 pa jih je celo prijavilo, da zaslužijo manj kot 10.000 evrov na leto, kar pomeni, da bi morali biti oproščeni vseh davkov. Veliko ljudi ima hišo, vikend na podeželju, dva avtomobila in morda še kak manjši čoln, pa trdijo, da zaslužijo 12.000 evrov na leto.³²

Izračun povečanja premoženja lahko ponazorimo v naslednji obliki (Schmidt-Liebig, 1992, 427):

obdavčljivi dohodki = končno premoženje
- **začetno premoženje**
+ **izdatki**
- **neobdavčljivi dohodki**
- **povečanje premoženja, ki ga ni treba zajeti (dedovanje)**

Pri izračunu moramo upoštevati vpliv obveznosti na povečanje premoženja in obveznosti, ki niso povezane z ustvarjenim premoženjem in ne s porabo sredstev (pri začetnem in končnem premoženju primerjalnega časovnega obdobja). Metoda je uporabna kot izračun, ki zajema osebno in podjetniško premoženje, ali kot delni izračun, ki zajema osebno ali podjetniško premoženje davčnega zavezanca. Pod določenimi pogoji se nanaša samo na določena področja osebnega ali podjetniškega premoženja (nepremičnine ali denarna sredstva).

Pri izračunu moramo uporabiti enake vrednosti: vrednosti dobrin, ki so bile nabavljene v določenem obdobju, se smejo vrednotiti samo z nabavno vrednostjo ali proizvodnimi stroški. Po pripravi potrebnih podatkov morata ugotovljeno povečanje premoženja in poraba sredstev ustrezati obdavčljivemu dohodku in drugim povečanjem premoženja. Če je izračunani obdavčljivi dohodek večji od napovedanega, lahko sklepamo, da obstajajo nenapovedani, še neobdavčeni dohodki. Pri izračunu povečanja premoženja se pri ugotovitvi vsebin in dejstev pojavljajo določene težave, saj je le davčni zavezanec tisti, ki lahko posreduje zahtevane navedbe. Pri določitvi življenjskih stroškov davčnega zavezanca obstaja tudi negotovost, saj je malo opornih točk za njihovo določitev.

Pravna podlaga za odmera davka od nenapovedanih dohodkov s cenitvijo

Po noveli ZDavP-2, ki je začela veljati s 1. januarjem 2014, lahko davčna uprava opravi na podlagi 68. a člena odmera davka od nenapovedanih dohodkov s cenitvijo tudi, če ugotovi, da:

- davčni zavezanec – fizična oseba razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki znatno presegajo dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal,
- je davčna uprava na drugačen način seznanjena s podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec – fizična oseba, trošenjem davčnega zavezanca – fizične osebe ali s podatki o pridobljenem premoženju davčnega zavezanca – fizične osebe.

³² [Utaja davkov je grški nacionalni šport. Dostopno na http://slowwwenia.ena.com/Novice/Posel/Utaja-davkov-je-grski-nacionalni-sport.html](http://slowwwenia.ena.com/Novice/Posel/Utaja-davkov-je-grski-nacionalni-sport.html) [2.5.2010].

Davek se odmeri od davčne osnove, ki je enaka ugotovljeni razliki med vrednostjo sredstev (premoženja), zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja, sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, od katerih je bil odmerjen ali obračunan davek, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačajo.

Postopek se uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih desetih let pred letom, v katerem je bil postopek uveden.

Od davčne osnove se izračuna in plača davek po 70 % stopnji, ki se šteje za dokončen davek. Pred novelo, so davčno stopnjo davka od nenapovedanih dohodkov v vsakem posamičnem primeru izračunali s pomočjo progresivne dohodninske lestvice zadnjega davčnega obdobja (leta), ki je bilo predmet inšpekcijskega postopka, tako da je mejna davčna stopnja lahko znašala največ 41 %. Zdaj je predpisana fiksna davčna stopnja, ki znaša 70 % davčne osnove se uporabi ne glede na višino nenapovedanih dohodkov fizične osebe, ki jih s cenitvijo ugotovi davčna uprava. V zvezi s tako visoko davčno stopnjo se postavi vprašanje njene morebitne čezmernosti, kajti presega 50-odstotno mejo, ki jo je po zgledu nemškega ustavnega sodišča postavilo Ustavno sodišče RS v odločbi št. U-I-91/98, z dne 16. julija 1999, in ima zato lahko že kaznovalno naravo (Podlipnik 2014, 10).

Drugo vprašanje, ki se postavlja, pa je, ali je 70-odstotno davčno stopnjo mogoče uporabiti za dohodke, ki so bili doseženi pred začetkom veljavnosti novele ZDavP-2G. Ta novela ima v 25. členu prehodno določbo, po kateri se zadeve odmere davka od nenapovedanih dohodkov (nekdanji peti odstavek 68. člena ZDavP-2), glede katerih je postopek na dan 1. januarja 2014 v teku pred davčno upravo ali sodiščem, končajo po prej veljavni ureditvi. Zakonodajalec je torej vprašanje uporabe predpisov vezal na to, kdaj začne davčna uprava po uradni dolžnosti upravni postopek zoper zavezanca. Ustavno sodišče je v odločbi št. Up-492/11, z dne 9. maja 2013, navedlo, da je v nasprotju z načelom enakosti pred zakonom iz drugega odstavka 14. člena Ustave RS, če so davčni zavezanci zaradi trajanja (sodnih) postopkov različno obravnavani in ne, ker bi različna obravnava izhajala iz stanja stvari. Tu gre za podoben primer. Od tega, kdaj davčna uprava začne postopek, je odvisno, katera davčna stopnja se uporabi za leto 2012 in predhodna leta, kar pa pomeni, da je predvsem od ravnanja davčne uprave in ne od tega, kdaj naj bi dosegli dohodek odvisno, v kolikšni meri bodo z oceno ugotovljeni dohodki obdavčeni (Podlipnik 2014, 10).

ZDavP-2 v členu 68a izrecno ne predpisuje, kdaj nastane davčna obveznost za davek od nenapovedanih dohodkov. Dohodek je tok sredstev določenega obdobja, kar pomeni, da je davek od dohodkov vedno periodični davek. Iz tretjega odstavka člena 68a ZDavP-2 je mogoče sklepati, da perioda znaša leto dni, kar pomeni, da ob upoštevanju tretjega odstavka 44. člena ZDavP-2 davčna obveznost vsakega davčnega obdobja (leta) nastane zadnji dan tega obdobja (leta). Prav tako to pomeni, da bi se za vsako od obdobj (let) moral uporabiti tisti zakon, ki je veljal na koncu tega obdobja (leta). Gre za pravilo o uporabi materialnih določb glede določitve davčne osnove, davčne stopnje, zavezanca za davek ipd., ki se je ustalilo v sodni praksi Vrhovnega sodišča RS. Iz nje izhaja, da je treba pri odmeri davkov uporabiti davčno stopnjo, veljavno v času nastanka davčne obveznosti (Podlipnik 2014, 10).

Zakonodajalec je tudi podaljšal zastaralni rok s petih na deset let. To podaljšanje načeloma ni problematično, vendar se podaljšanje uvaja postopoma. Davčne obveznosti, ki so na dan 1. januarja 2014 že zastarale, ne morejo "oživeti". To stališče je Vrhovno sodišče ponovilo v več svojih zadevah; če bo Vrhovno sodišče glede zastaranja spremenilo stališče, bo davčna uprava lahko v letu 2014 preverjala obdobja od vključno leta 2004 dalje (Podlipnik 2014, 11).

Zgled iz sodbe št. 11: Dokazovanje izvora premoženja davčnega zavezanca

V sodbi Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 182/2012, z dne 20.6.2013, je sodišče odločilo o odmeri davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2, ki določa, da če davčna uprava ugotovi, da davčni zavezanec - fizična oseba razpolaga s sredstvi za zasebno porabo, vključno s premoženjem, ki precej presega dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal, ali če je davčna uprava na drugačen način seznanjena s podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec - fizična oseba, oziroma s trošenjem davčnega zavezanca - fizične osebe ali s podatki o pridobljenem premoženju davčnega zavezanca - fizične osebe, se davek odmeri od ugotovljene razlike med vrednostjo premoženja (zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja), sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, ki so bili obdavčeni, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačujejo. Postopek za odmero davka se lahko uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih petih let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden. Od tako ugotovljene osnove se plača davek po povprečni stopnji dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega obdobja.

Davčna uprava je v postopku, začetem z vročitvijo sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru dne 18. 12. 2008, pridobila podatke o premoženjskem stanju in potrošnji davčnega zavezanca ter ugotovila, kakšna je bila vrednost njegovega premoženja na začetku (1. 1. 2005) in na koncu (31. 12. 2007) inšpiciranega obdobja. Upoštevala je vrednost nepremičnin in premičnin (avtomobilov, vrednostnih papirjev, denarnih sredstev na bančnih računih, lastniških deležev v gospodarskih družbah). Nadalje je ugotovila, koliko dohodkov je davčni zavezanec v inšpiciranem obdobju napovedal in so tako že bili predmet obdavčitve oziroma so bili oproščeni plačila davka. Po izvedenem postopku, na podlagi vseh ugotovljenih dejstev in okoliščin, je davčna uprava z uporabo metode neto vrednosti sredstev ugotovila prirast premoženja v obdobju od leta 2005 do 2007 v vrednosti 315.769,08 EUR, razpolaganje s sredstvi za privatno potrošnjo v skupnem znesku 172.737,26 EUR, odštela je neobdavčljive dohodke v višini 32.796,93 EUR in napovedane dohodke v višini 21.532,66 EUR ter tako ugotovila razliko po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 v višini 434.176,75 EUR, ki pomeni verjetno davčno osnovo, od katere je davek, odmerjen po povprečni stopnji dohodnine 39,23 %, znaša 170.327,54 EUR.

Davčni zavezanec je tem ugotovitvam ves čas postopka ugovarjal s pojasnjevanjem izvora premoženja oziroma sredstev in vztrajal pri navedbah, da je, med drugim, prejemal denarna sredstva kot darilo od očeta.

Po presoji Vrhovnega sodišča RS davčni zavezanec s temi ugovori ne more uspeti. Tudi če gre za premoženje, ki je po Zakonu o davku na dediščino in darila oproščeno plačila davka, mora davčni zavezanec vložiti napoved davčni upravi, ki nato odloči o oprostitvi plačila davka (Vrhovno sodišče RS v sodbi X Ips 284/2012, z dne 18. 4. 2013). Ne glede na to, kaj določajo posamezni predpisi glede obličnosti pogodb in prijave davčni upravi, se je treba zavedati posledic, ki lahko zaradi neobličnosti in izostanka prijave davčni upravi, posebej v primeru visokih zneskov, ki lahko predstavljajo bistveno zvečanje ali zmanjšanje posameznikovega premoženja, nastanejo na davčnem področju. Tako bi se davčni zavezanec moral zavedati, da bi s sklenjenimi pogodbami ali drugimi listinami lažje dokazoval izvor obravnavanega premoženja. V davčnem postopku ima iz objektivnih razlogov dokazovanje z listinami prednost tudi zaradi preprečevanja oziroma ugotavljanja davčnih zlorab in sankcioniranja.

Po presoji Vrhovnega sodišča RS ni pomembno, iz katerega obdobja izvira samo premoženje, odločilno je, ali je davčni zavezanec z njim razpolagal že pred obdobjem inšpekcijskega pregleda, torej pred letom 2005, dokazno breme, da dokaže, iz katerega obdobja izvira

njegovo premoženje, pa je na davčnem zavezancu. Če je poznavanje dejstev in dokazov v sferi zavezanca, ga doleti dokazno breme. V skladu z načelom materialne resnice pa mora zavezanec svoje trditve dokazati s stopnjo gotovosti.

Davčni zavezanec mora davčni upravi glede starejših relevantnih dogodkov ponuditi dovolj dokazov za zaključek, iz katerega obdobja njegovi dohodki dejansko izvirajo. Res je, da je v 41. členu ZDavP-2 določeno, da morajo fizične osebe dokumentacijo, ki ima vpliv na njihovo davčno obveznost, hraniti najmanj pet let po poteku leta, na katerega se davčna obveznost nanaša, vendar pa mora davčni zavezanec davčni upravi glede starejših relevantnih dogodkov ponuditi dovolj dokazov za zaključek, iz katerega obdobja njegovi dohodki dejansko izvirajo. V nasprotnih primerih davčna uprava utemeljeno sklepa, da nepojasneni viri izvirajo iz obdobja, v katerem so prvič razvidni oziroma navzven izkazani, v konkretnem primeru torej obdobja, ki je predmet inšpekcijskega postopka.

Zgled iz sodbe št. 12: Dokazovanja izvora premoženja davčne zavezanke

Iz podatkov davčne uprave o obdavčenih dohodkih davčne zavezanke v obdobju od 1. 1. 2004 do 31. 12. 2007 je razvidno, da je vrednost njenega premoženja višja od njenih razpoložljivih sredstev za zasebno potrošnjo, zato ji je davčna uprava v skladu s petim odstavkom 68. člena ZDavP-2 določila davčno osnovo iz sredstev, ki precej presegajo napovedane dohodke ter pri tem upoštevala vrednost stanovanjskega objekta na naslovu Y. in plačilo avansa v znesku 15.000,00 EUR po predračunu A. Od davčne osnove 658.593,80 EUR se plača davek po povprečni stopnji dohodnine 38,40 % v znesku 252.900,02 EUR ter pripadajoče obresti v znesku 15.940,443 EUR.

Po sodbi Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 320/2011, z dne 29.3.2012, davčna zavezanica ni dokazala izvora sredstev. V obdobju od leta 1996 do 2004 je pridobila določeno premično in nepremično premoženje, iz podatkov o stanju sredstev na bančnem računu v obdobju od leta 1. 1. 2004 do 8. 12. 2008 pa je razvidno, da teh sredstev ni porabljala za namene pridobivanja predmetne nepremičnine in plačilo avansa za nakup avtomobila. Glede obdobja pred letom 1996, ko sta z bivšim možem še živela skupaj, je davčna uprava ugotavljala njune prihodke in zaključila, da je davčna zavezanica ta sredstva do leta 2004 že porabila, ni pa dokazovala, da ta sredstva izvirajo iz še bolj oddaljenih obdobj.

Sodišče tudi ni sledilo izjavi davčne zavezanke, da sredstva izvirajo iz njenih prihrankov, prav tako ne listini davčne uprave Kraljevine X ter overjeni izjavi bivšega moža davčne zavezanke z dne 3. 12. 2008, da sredstva izvirajo iz delitve premoženja ob razvezi in da je davčna zavezanica v času trajanja zakonske zveze prejela denar v vrednosti, ki presega 700.000,00 USD. Vrhovno sodišče odloči, da listina Kraljevine X ne predstavlja javne listine, saj se tuja listina uporablja v pravnem prometu v Republiki Sloveniji, če je overjena s strani pristojnega organa izvora in s strani Ministrstva za zunanje zadeve RS oziroma diplomatskega in konzularnega predstavništva Republike Slovenije v tujini, kar v obravnavanem primeru ni bila.

Zgled iz sodbe št. 13: Obdavčitev nepojasnjene izvora sredstev

V zvezi z obdavčitvijo nepojasnjene izvora sredstev se je Vrhovno sodišče RS opredelilo v sodbi opr.št. X Ips 367/2011, z dne 29.3.2012.

Davčna uprava je davčni zavezanici od davčne osnove 81.973,09 EUR odmerila in naložila v plačilo davek po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 po povprečni stopnji dohodnine 43,09 % v znesku 35.322,21 EUR ter pripadajoče obresti v znesku 3.664,53 EUR.

Davčna zavezanka je dne 19. 12. 2005 prejela na svoj transakcijski račun denarna sredstva v višini 81.973,09 EUR, s tem zneskom razpolagala, ob tem, da ta znesek po višini presega njene napovedane dohodke. Davčna zavezanka navajala, da si je dne 15. 10. 2005 sposodila denar od posojilodajalca A. A. iz Italije ter nato dne 30. 11. 2005 pri podjetju B, kupila avtomobil znamke Porsche. Ker z avtomobilom ni bila zadovoljna, ga je dne 16. 12. 2005 preko podjetja C, ki ji je nakazala kupnino, prodala podjetju D.

Sporno je, ali je izvor sredstev, nakazanih na transakcijski račun davčne zavezanke, pojasnjen in ali ji je bil posledično od tega zneska pravilno odmerjen davek po petem odstavku 68. člena ZDavP-2. Sodišče ugotavlja, da ni šlo za dejansko posojilno razmerje ter da sta bila posla nakupa in prodaje vozila navidezna. Navidezne pogodbe imajo v davčnem pravu drugačne posledice kot v obligacijskem pravu. Navidezni posel se obdavči po svoji pravi ekonomski vsebini, kar je v skladu s 5. členom ZDavP-2, po katerem se predmet obdavčevanja in okoliščine ter dejstva, ki so bistvene za obdavčenje, vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini, in s tretjim odstavkom 74. člena ZDavP-2, ki določa, da navidezni posli ne vplivajo na obdavčenje. Ugotovljena navideznost pravnega posla v davčnih zadevah torej ne vpliva na njegovo siceršnjo veljavnost, ampak se posel obdavči le po svoji ekonomski vsebini. To ekonomsko vrednost predstavljajo sredstva v višini 81.973,09 EUR, nakazana dne 19. 12. 2005 na TRR davčne zavezanke. Ali je v obeh primerih prometa z vozilom prišlo do prenosa lastništva in do plačila kupnine, ni pravno pomembno.

Davčna zavezanka je kot dokaz izvora sredstev, nakazanih na njen transakcijski račun dne 19. 12. 2005, predložila pisno posojilno pogodbo, sklenjeno med njo in posojilodajalcem A. A. Sodišče je podvomilo v posojilno pogodbo zaradi povezave z navideznimi posli nakupa in prodaje avtomobila ter zaradi same vsebine. Iz pogodbe izhaja, da gre za nesorazmerno visok znesek, tako glede na premoženje davčne zavezanke kot glede na njene prejemke, rok vrnitve je določen čez 10 let, posojilo pa ni zavarovano. Davčna zavezanka posojila in prenosa gotovine čez mejo tudi ni prijavila, kar bi morala storiti v skladu z ZDP-1 in ZPPden. Drugače kot pri njenem siceršnjem poslovanju preko transakcijskega računa je gotovino hranila doma.

4.7 Izračun denarnega toka

Metoda temelji na predpostavki, da davčni zavezanec ne more imeti več izdatkov in denarnih naložb, kot je imel denarnih prejemkov. Lahko jo uporabimo za podjetniški izračun, osebni izračun ali kombinacijo. Denarni tok zajema gotovino in promet na bančnih računih, ne zajema pa prometa z menicami ali čeki, ki še niso prejemki ali izdatki. Prejemke je potrebno popraviti zaradi osebne porabe, davčnih olajšav in najetih ter odplačanih posojil. Izračun denarnega toka lahko zapišemo v naslednji obliki:

$$\text{denarna sredstva na začetku obdobja} = \text{denarna sredstva na koncu obdobja} \\ + \text{denarni prejemki} \qquad \qquad \qquad + \text{denarni izdatki}$$

Brez natančne navedbe zasebnega imetja, denarnih naložb, drugega premoženja in osebne porabe je metoda pomanjkljiva. Ugotavljanje osebne porabe pa je težko. Davčni zavezanec je zaradi davčne pomembnosti načeloma dolžan posredovati informacije, vendar svojih osebnih računov ni dolžan knjigovodsko urediti, s tem pa ne more dokazati istovetnosti. Če je ugotovitev osebne porabe nejasna, si mora davčna uprava pomagati s cenitvijo. Cenitev osebne porabe temelji na statističnih podatkih o življenjskih stroških, ki se opredeljujejo kot minimalni. Zaradi zapletenosti mora izračun denarnega prometa zadostiti zelo strogim zahtevam. Upoštevati moramo naslednje predpostavke:

- izkaz začetnega in končnega stanja denarnih sredstev,
- neupoštevanje okoliščin izven primerjalnega časovnega obdobja,
- jasno razločevanje med izračunom celotnega denarnega toka in delnimi izračuni,
- izbiro preglednega primerjalnega časovnega obdobja,
- popolno zajetje vseh denarnih sredstev in njihove porabe.

Če izračun denarnega toka ni enak, lahko sklepamo, da so prejemi ali izdatki navedeni previsoko ali prenizko in/ali sredstva na začetku/koncu obdobja nepravilna. Če izdatki presegajo denarna sredstva, ki jih ima davčni zavezanec iz obdavčljivih dohodkov ali drugih znanih virov (ob upoštevanju razlike med končnim in začetnim stanjem), lahko sklepamo, da je prišlo do izdatkov denarnih sredstev iz neobdavčenih dohodkov.

Primerjalno časovno obdobje, ki je po mnenju nemškega sodišča še pregledno, ne presega treh let, sicer bi bila pravilna porazdelitev ugotovljenih primanjkljajev na obdobje preveč netočna.

Cenitev prihodkov in vrednosti nabavljenih surovin (trgovskega blaga) na podlagi podatkov iz denarnega izida

Višino prihodkov je mogoče oceniti tudi na podlagi podatkov iz izkaza denarnega izida.

Izračun:

	celotni prejemi
-	začetno stanje terjatev
+	končno stanje terjatev
+	začetno stanje prejetih predujmov od kupcev
-	končno stanje prejetih predujmov od kupcev
+	odpisi terjatev v letu
+	vrednost danih popustov kupcem v obračunskem obdobju
=	ocenjena celotna vrednost prodaje
-	davek na dodano vrednost
=	ocenjena čista vrednost prodaje

Vir: Geirlinger, Neschkudla, 2000, 20.

Iz denarnega izida lahko izračunamo tudi višino nabavljenih surovin (trgovskega blaga).

Izračun:

	Izdatki za nakup materiala/trgovskega blaga vključno z davkom na dodano vrednost
-	začetno stanje obveznosti do dobaviteljev
+	končno stanje obveznosti do dobaviteljev
+	začetno stanje danih predujmov dobaviteljem
-	končno stanje danih predujmov dobaviteljem
+	odpis obveznosti do dobaviteljev, ki so bile izkazane v začetnem saldu
+	prejeti predujmi od dobaviteljev
=	ocenjena celotna vrednost nabave materiala in trgovskega blaga
-	davek na dodano vrednost
=	ocenjena čista vrednost nabave materiala in trgovskega blaga

Vir: Geirlinger, Neschkudla, 2000, 20.

4.8 Sodobne cenitvene metode

V novejšem času se uporabljajo metode, ki temeljijo na matematično-statističnih metodah. Njihova prednost je v tem, da s pomočjo računalnika omogočajo obdelavo velikega števila podatkov. Niso pa uporabne, če davčna uprava nima podatkov davčnega zavezanca. Cenitev davčne osnove s pomočjo statističnih metod temelji na opredelitvi odvisnih in neodvisnih spremenljivk. Neodvisne spremenljivke oziroma tudi proste ocene se preračunajo od minimalne vrednosti v naključnem vzorcu in se aplicirajo na celotno vrednost. Odvisne spremenljivke, h katerim spadajo regresije, odnosi in razlike, pa se ocenijo na podlagi dejanskih vrednosti (Geirlinger, Neschkudla 2000, 47–55).

Celotno populacijo moramo razvrstiti po stvarnih, krajevnih in časovnih vidikih. Iz celotne populacije moramo izločiti ekstremne vrednosti, ki pomembno odstopajo od srednje vrednosti in lahko popačijo rezultate. Isto velja za vrednost 0. Nato za poskusno vzorčenje izračunamo standardni odklon, varianco in korekcijski faktor. Večji kot je korekcijski faktor, manjša je varianca od celotne populacije. Manjša kot je varianca, manjši je tudi potreben obseg vzorčenja (Geirlinger, Neschkudla 2000, 47–55).

a) Metoda enostavne cenitve srednje vrednosti

Srednja vrednost je neodvisna spremenljivka. Običajno se srednja vrednost ocenjuje pri prodaji ali nabavi trgovskega blaga, pri delni cenitvi davčne osnovne pa srednja vrednost celotnega predmeta cenitve. Govorimo o točkovni cenitvi. Za ocenjevanje potrebujemo vrednosti celotne populacije, srednji vrednosti v populaciji in varianco in standardni odklon (Geirlinger, Neschkudla 2000, 56). Namen cenitve je preveriti odklon od standardne vrednosti in varianco celotne populacije od posamezne vrednosti v vzorcu. Podlaga za cenitev je reprezentativni vzorec.

b) Benfordov zakon

Ameriški matematik Simon Newcoba je v drugi polovici 19. stoletja ugotovil, da se številka ena pojavlja na začetku števila pogosteje kot številka dve, številka dve pa pogosteje kot številka tri. Teorijo je 50 let kasneje dopolnil fizik Frank Benford, ki je razvil formulo, s katero je izračunal pogostost pojavljanja določene številke.³³ Praktično vrednost zakonitosti na davčnem področju je pritrdil ameriški matematik Mark Nirgini. Ugotovil je, da se z isto zakonitostjo pojavljajo tudi številke v davčni napovedi. Nirgini je preučeval skoraj 200.000 davčnih napovedi, ter ugotovil, da se skoraj v eni tretjini začne davčna obveznost s številko 1 (Schmiedel 2003, 31–35).

Preučevanje te zakonitosti se vedno pogosteje uporablja tudi pri davčnem inšpiciranju, npr. pri davčnih zavezancih, ki ne vodijo pravilno svojih poslovnih evidenc ali davčna uprava domneva, da vknjižbe ne temeljijo na verodostojni knjigovodski dokumentaciji ali da vsebujejo knjigovodske manipulacije. Najpogosteje se metoda uporablja pri preveritvi kontov denarnih sredstev (blagajna in transakcijski račun). Metoda je primerna pri inšpekcijskih pregledih z veliko podatki. Dokazano je, da oseba, ki podatke ponareja, praviloma ne sledi tej zakonitosti ter ustvarja svoj vzorec številke. Oseba, ki manipulira s števili, si mora izmisliti podatke, za katere Benfordov zakon ne velja. Ugotovljeno je, da se pri knjigovodskih

³³ Omenjeni znanstvenik je ugotovil, da se števila začnejo z 1 v 30,1 % primerih; z dva v 17,60 % primerih, z 3 v 12,49 % primerov, z 4 v 9,69 % primerov, z 5 v 7,9 1% primerov, z 6 v 6,69 % primerov, z 7 v 5,79 % primerov, z 8 v 5,11 % primerov in z 9 v 4,57 primerov (Schmiedel, 2003, 32).

manipulacijah s števili najpogosteje uporabljata števili pet in šest. Z računalniško podporo je mogoče tako ugotoviti, ali številke v knjigovodskih evidencah odstopajo od Benfordovega zakona. Z omenjeno metodo je mogoče ugotoviti tudi nepravilnosti pri obračunu stroškov in kilometrin (Schmiedel, 2003, 31–35).

c) Prednosti in slabosti sodobnih metod

Prednosti matematično-statističnih metod so naslednje (Geirlinger, Neschkudla, 2000, 78):

- pri cenitvi si davčni inšpektor pomaga z računalnikom in programskimi paketi, razvitimi posebno za namene ocenjevanja;
- analiziranje celotne populacije je s pomočjo računalniških programov bolj natančno kot ročno računanje;
- pri izračunu ocenjene vrednosti se zahteva predpisana gotovost;
- rezultat ocenjevanja je vedno znotraj meje tolerance;
- pomen določitve vzorca pri cenitvi je v odnosu do celotne populacije manjši, zaradi česar je izključena morebitna subjektivnost davčnega inšpektorja pri izbiri vzorca;
- rezultati ocenjevanja so transparentnejši in jih je mogoče ponoviti.

Slabosti matematično-statističnih metod so (Geirlinger, Neschkudla, 2000, 77):

- statistične metode ocenjevanja je mogoče uspešno uporabljati le s pomočjo informacijske podpore. Njihova glavna pomanjkljivost pa je v tem, da zahtevajo množico formul;
- kakovost ocenjevanja je odvisna od tega, kako dobro obvlada statistiko;
- pogoji, ki jih zahtevajo matematično-statistične metode, morajo biti izpolnjeni.

Če primerjamo sodobne metode s tradicionalnimi, ugotovimo, da z njimi porabimo manj časa, manj je ročnega dela, saj temeljijo na računalniški obdelavi podatkov. So tudi bolj natančne. Prav tako je uporaba teh metod preverljiva, postopek izračuna pa je mogoče ponoviti.

5 Sklepne ugotovitve

Število cenitev davčne osnove se je v zadnjih letih povečalo. Razlogov je več, prvi in najpomembnejši je izboljšanje kakovosti davčnega inšpiciranja, sledi uporaba informacijske tehnologije, ki davčnim inšpektorjem omogoča računalniško podprto inšpiciranje z računalniškimi orodji, ciljno usposabljanje davčnih inšpektorjev o cenitvah davčne osnove in oblikovanje sodne prakse Upravnega in Vrhovnega sodišča na področju cenitve davčne osnove, ki postaja standard ocenjevanja davčne osnove. Za povečan obseg cenitev je pomembna še uveljavitev 68. a člena ZDavP-2, ki vsebuje specialno določbo, po kateri se obdavčijo nenapovedani dohodki fizičnih oseb, katerih viri ostanejo nepojasnjeni. Odmera davka po tej določbi ne posega v dokončno in pravnomočno odločbo o dohodnini na letni ravni. Smiselno zato velja enako kot pri odmeri posameznih davkov, ki pomenijo podvrsto dohodnine, da gre za dva samostojna postopka (sodbe Vrhovnega sodišča opr.št. I Up 795/2000, X Ips 393/2010, X Ips 244/2010) in obnova postopka odmere dohodnine na letni ravni ni potrebna.

LITERATURA

1. Barkmann, H.J. (1991). *Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Schätzungsmethoden in das Strafverfahren, Doktors-Dissertation*. Kiel: Shaker Verlag.
2. Brinkmann, M. (2012). *Schätzungen im Steuerrecht: Fälle-Methoden-Vermeidungs-Abwehr 2. Auflage*. Werl: Erich Schmidt Verlag.
3. Gombert, I. (2001). *Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nach §162 der Abgabenordnung*. Berlin: Duncker und Humblot Verlag.
4. Geirlinger, B.M., & Neschkudla, H. (2000). *Schätzung von Besteuerungsgrundlagen. Was darf die Finanz wann und wie schätzen?* Wien: Orac Verlag.
5. Hahlweg, J. (2012). *Die Schätzung im Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der Schätzungsmethoden und der Anwendung von Datenverarbeitungssystemen in der Finanzverwaltung Taschenbuch*. Göttingen: Cuvillier Verlag.
6. Höft, R., Danelsing, W., Grams, H., & Rook, K. (2014) *Schätzung von Besteuerungsgrundlagen*. Dortmund /Bielefeld: Schäffer Poeschel Verlag.
7. Podlipnik, J. (2014). Nekatera odprta vprašanja sprememb davka od nenapovedanih dohodkov. *Pravna praksa*, 6-7.
8. Schmidt-Liebig A. (1992). Die Schätzung in Steuerrecht. **NWB** - NeueWirtschafts-Briefe Nr. 7.
9. Schmiedel, R. (2003). *Die neuesten Prüfungsmethoden der Betriebsprüfer in Bereich der Schätzung*. Dostopno na: [\[www.rsostbg.de/.../Publikation_Neue_Tricks_der_Betriebspruefung/Neue_Tricks_der_Betriebspruefer_RSO.pdf\]](http://www.rsostbg.de/.../Publikation_Neue_Tricks_der_Betriebspruefung/Neue_Tricks_der_Betriebspruefer_RSO.pdf).
10. Schimetschek, B. (1995). *Die Schätzung der Besteuerungsgrundlagen. SWK- Steuer- und Wirtschaftskartei*. Heft 11.
11. Schuhmann, H. (1986). Schätzung der Besteuerungsgrundlagen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. *DStZ- Deutsche Steuerzeitung*, (7).

VIRI

12. [Utaja davkov je grški nacionalni šport](http://slowwwenia.ena.com/Novice/Posel/Utaja-davkov-je-grski-nacionalni-sport.html). Dostopno na <http://slowwwenia.ena.com/Novice/Posel/Utaja-davkov-je-grski-nacionalni-sport.html> [2.5.2010].
13. Najbolj razvpiti davčni utajevalci. Dostopno na: <http://cekin.si/clanek/davki/najbolj-razvpiti-davcni-utajevalci.html> [24.3.2014].
14. Prohibicija v ZDA. Dostopno na: <http://pamfil.si/prispevek/prohibicija-v-zda/> [24.3.2014].
15. Slovar slovenskega knjižnega jezika I. Slovenska akademija znanosti in umetnosti, Državna založba Slovenije, Ljubljana, 1987.
16. Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1917/2000, z dne 7.3.2002.
17. Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1913/2000, z dne 19.12.2002.
18. Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1687/2001, z dne 12.6.2003.
19. Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 955/2002, z dne 11.12.2003.
20. Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 2246/2003, z dne 2.2.2004.
21. Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 923/2003, z dne 11.05.2004.
22. Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1880/2002, z dne 4.10.2004.
23. Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 838/2003, z dne 8.11.2004.
24. Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1783/2002, z dne 18.10.2005.
25. Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 2169/2002, z dne 18.10.2005.
26. Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 961/2003, z dne 24.10.2005.
27. Sodba Upravnega sodišča RS, opr.št. U 1096/2003, z dne 21.11.2005.

28. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 1156/2005, z dne 10.12.2009
29. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. I Up 1102/2003 z dne 21.04.2006.
30. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. I Up 724/2003, z dne 22.11.2006.
31. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. U 1149/2005, z dne 12.09.2008.
32. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 39/2005, z dne 03.09.2009.
33. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 719/2004, z dne 08.10.2009.
34. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 1222/2006, z dne 11.05.2010.
35. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 500/2009, z dne 12.10.2011.
36. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 443/2010, z dne 27.10.2011.
37. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 314/2010, z dne 22.12.2011.
38. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 329/2011, z dne 01.03.2012.
39. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 367/2011, z dne 29.3.2012.
40. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 320/2011, z dne 29.3.2012.
41. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 98/2013 z dne 13.06.2013.
42. Sodba Vrhovnega sodišča RS, opr.št. X Ips 182/2012, z dne 20.6.2013.
43. Sodba Nemškega Upravnega sodišča, opr.št. 88/13/0224 z dne 16.9.1992.
44. Zakon o davčnem postopku – ZdavP-2H, (Ur. l. RS, št. 13/2011 do 90/14).
45. Zakona o davčni službi (Ur.l.RS, št. 57/04 do 33/2011).