

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

**Diplomsko delo
univerzitetnega programa**

POSTOPEK ODMERE DOHODNINE

Silvana Ahlin

Ljubljana, oktober 2009

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo
univerzitetnega programa

POSTOPEK ODMERE DOHODNINE

Kandidatka: Silvana Ahlin
Številka indeksa: 04033588

Mentorica: Doc. dr. Polonca Kovač

Ljubljana, oktober 2009

Povzetek

Postopek odmere dohodnine je eden izmed posebnih upravnih postopkov. Na podlagi Zakona o davčni službi, je za izvajanje navedenega postopka pooblaščen Davčna uprava Republike Slovenije. V diplomskem delu opisani postopek odmere dohodnine se je izvedel prvič v letu 2008, in sicer za odmero dohodnine za leto 2007. Odmera dohodnine temelji na materialnem predpisu - Zakonu o dohodnini, ki je bil od uveljavitve do leta 2009 že petkrat noveliran. Postopek odmere dohodnine temelji na specialnem procesnem Zakonu o davčnem postopku. Za vprašanja povezana s postopkom odmere dohodnine, ki pa niso urejena s tem zakonom, se uporabljajo določbe Zakona o splošnem upravnem postopku.

Z dohodnino se najpozneje do 31. oktobra tekočega davčnega leta obdavčijo dohodki fizičnih oseb – rezidentov Republike Slovenije doseženi v preteklem davčnem letu in so kot taki določeni v zakonu, ki ureja dohodnino. Postopek odmere dohodnine se začne po uradni dolžnosti z izdajo informativnega izračuna dohodnine ali vložitevijo napovedi za odmero dohodnine. Zavezancu za dohodnino je na podlagi načel, ki veljajo v davčnem postopku, ves čas postopka dana možnost, da uveljavlja svoje pravice in zavaruje svoje koristi, ki izvirajo iz zakona o obdavčenju. Postopek odmere dohodnine se konča z izdajo odločbe o odmeri dohodnine, ki se lahko izpodbija z rednimi in izrednimi pravnimi sredstvi.

Ključne besede: upravni postopek, davčni postopek, dohodnina, zavezanec, rezident, informativni izračun, odločba, ugovor, akontacija, olajšava, osnova, vročanje, pritožba.

Summary

The assessment procedure of personal income tax is one of the special administrative procedures. On the basis of The Tax Administration Act, this procedure is implemented by an authorised Tax Administration of the Republic of Slovenia and is therefore classified as one of tax procedure regulations. The tax assessment procedure described in this diploma work has been carried out for the first time in year 2008 to calculate personal income tax assessment for the year 2007. Tax assessment is based on substantive legislation - Personal Income Tax Act, which has been amended five times since the day of its entry into force in year 2009. The process of tax assessment alone is established on a special procedural law - Tax procedure Act. For all questions related to the tax assessment which are not regulated by the law that determines tax procedure the provisions of the Administrative Procedure Act apply.

Personal income taxation of all natural persons who are Slovenian residents must be implemented not later than October 31st of the current tax period according to Personal Income Tax Act that regulates income taxation. The assessment procedure begins as a matter of course by submission of informative calculation for personal income tax or by filing an income tax return. Guided by the principles that are set and applicable in Tax procedure legislation, income taxpayer is given an option to assert his rights throughout the process in order to protect his own interests that derive from Taxation Law. The procedure of personal income tax assessment ends with issuing assessment decision which can be challenged by ordinary or extraordinary legal remedies.

Key words: administrative procedure, tax procedure, assessment, taxpayer, resident, informative calculation, decision, objection, prepayment, relief, base, service, complaint.

KAZALO

1 UVOD	1
1.1 PREDSTAVITEV PRISTOJNOSTI IN ORGANIZACIJE DURS	1
1.2 NAMEN IN CILJI RAZISKAVE	4
1.3 METODE DELA	5
1.4 STRUKTURA DIPLOMSKEGA DELA	6
2 NAČELA POSTOPKA ODMERE DOHODNINE	7
2.1 NAČELO ZAKONITOSTI V DAVČNIH ZADEVAH	7
2.2 NAČELO MATERIALNE RESNICE V DAVČNIH ZADEVAH.....	7
2.3 NAČELO SORAZMERNOSTI	8
2.4 NAČELO GOTOVOSTI, SEZNANJENOSTI IN POMOČI	8
2.5 NAČELO TAJNOSTI PODATKOV	8
2.6 NAČELO ZAKONITEGA IN PRAVOČASNEGA IZPOLNJEVANJA IN PLAČEVANJA DAVČNIH OBVEZNOSTI.....	9
2.7 NAČELO DOLŽNOSTI DAJANJA PODATKOV	9
3 UDELEŽENCI V POSTOPKU	10
3.1 DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE	10
3.2 ZAVEZANCI ZA DOHODNINO	11
3.3 IZPLAČEVALCI DOHODKOV.....	12
4 FAZE POSTOPKA ODMERE DOHODNINE	14
4.1 ZAČETEK POSTOPKA ODMERE DOHODNINE.....	14
4.1.1 Stvarna in krajevna pristojnost za vodenje postopka	14
4.1.2 Sestava informativnega izračuna dohodnine	15
4.1.2.1 Predložitev ugovora zoper informativni izračun dohodnine.....	16
4.1.3 Vložitev napovedi za odmero dohodnine	17
4.1.4 Samoprijava	17
4.2 UGOTOVITVENI POSTOPEK IN DOKAZOVANJE	18
4.2.1 Obravnava ugovorov zoper informativni izračun dohodnine	18
4.2.2 Obravnava napovedi za odmero dohodnine	20
4.2.3 Ugotavljanje dejstev	22
4.2.3.1 Sodelovanje zavezancev v postopku pred izdajo odločbe.....	23
4.2.3.2 <i>Ustna obravnava</i>	23
4.2.3.3 <i>Stroški postopka</i>	24
4.3 IZRAČUN DOHODNINE NA LETNI RAVNI.....	26
4.3.1 Odmera akontacij dohodnine od dohodkov, ki se všttevajo v letno davčno osnovo.....	26
4.3.2 Ugotavljanje letne davčne osnove rezidenta	28
4.3.3 Uveljavljanje davčnih olajšav	28
4.3.4 Poračun dohodnine na letni ravni	30
4.4 ODMERA DOHODNINE PO LESTVICI ZA ODMERO DOHODNINE	32

4.4.1 Lestvica in stopnje dohodnine za leto 2009 v Republiki Sloveniji	32
4.4.2 Lestvica in stopnje dohodnine za leto 2009 v Republiki Avstriji	33
4.4.3 Primer izračuna dohodnine za zaposleno osebo z otroki (2008)	34
4.5 NAMENITEV DELA DOHODNINE ZA DONACIJE.....	35
4.6 POSTOPEK ODMERE DOHODNINE OD DOHODKOV IZ KAPITALA.....	36
4.6.1 Postopek odmere dohodnine od obresti	38
4.6.2 Postopek odmere dohodnine od dividend	40
4.6.3 Postopek odmere dohodnine od dobička iz kapitala	41
5 IZDAJA ODLOČBE O ODMERI DOHODNINE NA LETNI RAVNI	44
5.1 ROK ZA IZDAJO ODLOČBE	44
5.2 VROČANJE ODLOČBE O ODMERI DOHODNINE.....	46
5.3 ODPIS PORAČUNA DOHODNINA NA LETNI RAVNI.....	47
5.4 ODMERA DOHODNINE V PRIMERU SMRTI DAVČNEGA ZAVEZANCA	47
5.5 PRAVNA SREDSTVA ZOPER ODLOČBO O ODMERI DOHODNINE	49
5.5.1 Pritožba	50
5.5.2 Odprava in razveljavitev oziroma sprememba odločbe po nadzorstveni pravici	53
5.5.3 Obnova postopka odmere dohodnine.....	54
5.5.4 Posebni primeri odprave, razveljavitve in spremembe odločbe.....	57
6 IZVRŠITEV ODLOČBE O ODMERI DOHODNINE	58
6.1 PLAČILO DOHODNINE	58
6.2 ZAVAROVANJE IZPOLNITVE IN PLAČILA DOHODNINE	58
6.3 OBRESTI OD PREVEČ PLAČANE ALI NEUPRAVIČENO ODMERJENE IN PLAČANE DOHODNINE.....	60
6.4 ODPIS, DELNI ODPIS, ODLOG IN OBROČNO PLAČEVANJE DOHODNINE.....	61
7 ZAKLJUČEK.....	63
LITERATURA IN VIRI	66
SEZNAM TABEL.....	69
SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC IN OKRAJŠAV.....	70
IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA	71

1 UVOD

1.1 PREDSTAVITEV PRISTOJNOSTI IN ORGANIZACIJE DURS

Za boljše razumevanje temeljnih smernic in načina vodenja postopka odmere dohodnine je pomembno tudi poznavanje pristojnosti in organizacije dela Davčne uprave Republike Slovenije, zato je uvodoma nekaj besed namenjenih tudi delovanju tega državnega organa.

Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS) je organ v sestavi Ministrstva za finance. Davčno upravo Republike Slovenije sestavljajo Generalni davčni urad in 16 davčnih uradov. Sedež Generalnega davčnega urada in Posebnega davčnega urada je v Ljubljani, preostali davčni uradi pa imajo svoj sedež v Mariboru, Celju, Brežicah, Dravogradu, Hrastniku, Kočevju, Novem mestu, Kopru, Kranju, Murski Soboti, Novi Gorici, Novem mestu, Postojni, Ptuju in Velenju. Davčni uradi so organizacijske enote davčne uprave, ki so ustanovljeni za opravljanje nalog davčne službe na določenem krajevnem območju ali za določeno področje dela. Tudi davčni uradi imajo svoje teritorialne organizacijske enote, ki se imenujejo izpostave, sicer pa so organizacijske enote davčnega urada sektorji z oddelki in referati. Davčne urade, njihovo območje oziroma področje dela in sedež določi vlada. Davčna uprava ima svojo razpoznavno zastavo in svoj znak.

Davčno upravo Republike Slovenije in Generalni davčni urad vodi generalni direktor, ki je za svoje delo in delo davčne službe odgovoren ministru, pristojnemu za finance. Davčni urad vodi direktor, ki je za svoje delo in delo davčnega urada odgovoren generalnemu direktorju. Notranja organizacija davčne uprave je določena v aktu o organizaciji davčne uprave in o sistemizaciji delovnih mest v davčni upravi, ki jo določi minister, pristojen za finance, s soglasjem vlade. Predlog akta pripravi generalni direktor.

Davčna uprava Republike Slovenije izvaja naloge davčne službe v skladu z Zakonom o davčni službi – ZDS-1 (Uradni list RS, št. št. 57/2004, 139/2004, 17/2005-UPB1, 59/2005, 114/2006, 1/2007-UPB2 in 40/2009) in v skladu z zakoni, ki urejajo obdavčevanje in postopek v zvezi z obdavčevanjem, zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor, z drugimi predpisi ter mednarodnimi pogodbami, ki obvezujejo Slovenijo. Naloge davčne službe so:

- pobiranje davkov in drugih obveznih dajatev,
- opravljanje nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti, določenih s predpisi o obdavčenju (npr. Zakonom o dohodnini – ZDoh-2 (Uradni list RS, št. 117/2006, 10/2008, 78/2008, 125/2008 in 20/2009),

- preprečevanju in odkrivanju davčnih prekrškov ter drugih kaznivih ravnanj, določenih v predpisih, za nadzor nad izvajanjem za katere je pristojna služba, ter vodenje postopka za prekrške prekrškovnega organa,
- izvajanje predpisov Evropske skupnosti in mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo z delovnega področja službe, sodelovanje in izmenjava podatkov z organi Skupnosti, pristojnimi organi držav članic EU in s pristojnimi organi drugih držav,
- sodelovanje z mednarodnimi organizacijami in strokovnimi združenji s področja davkov,
- proučevanje in analiziranje delovanja davčnega sistema in ukrepov davčne politike ter dajanje pobud za reševanje zadev s tega področja,
- opravljanje drugih nalog, določenih z zakonom ali s predpisom na podlagi zakona.

Delovanje davčne uprave temelji na načelih, s katerimi si prizadeva, da bi izpolnjevanje davčnih obveznosti predstavljalo državljansko vrednoto in da bi bilo pobiranje davkov učinkovito. V ta namen pojasnjuje zavezancem za davke njihove pravice in obveznosti in pravočasno, na primeren način obvešča javnost o spremembah v predpisih o obdavčenju in v drugih predpisih, ki se tičejo obdavčenja. Pri svojem delovanju se davčna uprava spopada s številnimi omejitvami, kot so zastareli informacijski sistem, pomanjkanje kadrovskih virov in zahtevnost ter zapletenost davčnih postopkov, davčnimi utajami, katere pa na podlagi strokovnega in kvalitetnega opravljanja nalog in načrtovanega ter organiziranega delovanja uspešno preprečuje.

Davčna uprava je zadolžena za pobiranje davkov, ki so prihodek državnega proračuna, proračuna Evropske Skupnosti in proračunov samoupravnih lokalnih skupnosti. Pobira tudi prispevke za socialno varnost, ki so prihodek državnega proračuna ter prispevke za socialno varnost, ki so prihodek Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije in Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije, če je z zakonom, ki ureja področje pokojninskega in invalidskega zavarovanja, ter zakonom, ki ureja področje zdravstvenega zavarovanja, tako določeno. Sredstva za pokrivanje stroškov opravljanja nalog davčne službe se davčni upravi zagotavljajo iz državnega proračuna.

V odnosih do davčnih zavezancev se mora davčni delavec pri opravljanju nalog davčne službe ravnati po načelih obnašanja, imenovanih v Kodeksu etike davčnih delavcev, ki ga je sprejel DURS, jih uporabljati pri svojem delu, jih razvijati in bogatiti ter s svojim osebnim vzgledom vzpodbujati k temu tudi svoje sodelavce. Načela obnašanja so naslednja (DURS, 14.8.2009):

- zakonitost; davčni delavec mora opravljati vse delovne naloge skladno z zakonom in drugimi predpisi,
- strokovnost; davčni delavec mora imeti strokovno znanje, ga izpopolnjevati in tako zagotoviti strokovno opravljanje nalog davčne službe;

- odgovornost; pri opravljanju svojega dela se mora davčni delavec zavedati posledic svojega ravnanja in je dolžan s svojim dosledno poštenim delom krepiti ugled davčne službe,
- tajnost; vsi podatki, ki jih davčni zavezanci posredujejo davčnemu organu, kakor tudi podatki, ki jih davčni organ pridobi v zvezi z davčno obveznostjo davčnega zavezanca, so tajni, razen, če ni z zakonom o davčnem postopku drugače določeno,
- nezdržljivost; davčni delavec ne sme v svojem poklicnem delu in zunaj njega opravljati del in aktivnosti, ki so nezdržljive s častjo in neodvisnostjo davčne službe,
- enakost; davčni delavec mora vse zavezance obravnavati enako, ne sme jih diskriminirati ali privilegirano obravnavati,
- neoporečnost; davčni delavec ne sme davčnemu zavezancu nuditi posebnih uslug ali privilegijev bodisi za odškodnino, odkupnino ali brez nje. Izogibati se mora vsaki dejavnosti, ki bi lahko onemogočila neoporečno opravljanje nalog in škodovala ugledu davčne službe,
- pomoč; davčni delavec je dolžan dajati informacije, ki jih potrebujejo davčni zavezanci pri uveljavljanju njihovih pravic in pri izpolnjevanju svojih davčnih obveznosti,
- osebnost; davčni delavec mora ustvariti in ohranjati svoj ugled in čast pri opravljanju svojega dela in v privatnem življenju. Upoštevati mora pravila uglajenega obnašanja in urejenega ter dostojnega videza. Ravnati mora humano in ohranjati človekovo dostojanstvo,
- gospodarnost; davčni delavec si mora prizadevati, da nenehno odkriva in uveljavlja gospodarne in učinkovite načine izvajanja svojega dela.

Poleg načel obnašanja davčnih uslužbencev je davčna uprava določila tudi pravice in dolžnosti davčnih zavezancev, ki jih je strnila v 12 ključnih (DURS, 14.8.2009);

- pravica do informiranja in pomoči; davčni zavezanec ima pravico do sprotnega informiranja in pomoči pri izpolnjevanju obveznosti in uveljavljanju pravic, ki izhajajo iz davčnih predpisov, da bi lahko pravilno in pravočasno napovedali, obračunali in plačali davek,
- pravica do gotovosti; davčni zavezanec ima pravico vnaprej poznati svoje davčne obveznosti in zato le-te ne morejo biti predpisane za nazaj s spremembo ali tolmačenjem predpisov,
- pravica do nepristranskosti; davčni zavezanec je upravičen do nepristranske in pravične uporabe davčnih predpisov in ima pravico plačati le toliko davka, kot je določeno z zakonom,
- pravica do zasebnosti; davčni zavezanec lahko upravičeno pričakuje, da ga davčni organ v primeru pravilnega in pravočasnega napovedovanja obračunavanja in plačevanja davka ne bo posebej vznemirjal,
- pravica do zaupnosti in tajnosti; davčni zavezanec ima pravico do zaupnosti in tajnosti podatkov, ki jih posreduje davčnemu organu v davčnem postopku, ter drugih podatkov, ki jih davčni organ pridobi v zvezi z njegovo davčno obveznostjo, razen v primerih, ki jih določa zakon,

- pravica do pritožbe; davčni zavezanec ima z zakonom zagotovljeno pravico do pritožbe ali ugovora, če se ne strinja z odločitvijo davčnega organa,
- pravica do zastopanja; davčni zavezanec ima v postopku pravico določiti svojega zastopnika ali pooblaščenca,
- pravica do vljudnosti; davčni organ je v postopkih zoper davčne zavezance dolžan ravnati vljudno in v skladu z načeli etike davčnih delavcev,
- dolžnost dajanja podatkov; dajanje podatkov v zvezi z odmero in izterjavo davčne obveznosti je ena od osnovnih dolžnosti davčnih zavezancev, ki se nanaša tudi na tretje osebe, ki razpolagajo s podatki davčnih zavezancev,
- dolžnost izpolnjevanja predpisanih obrazcev; davčni zavezanci so dolžni izpolnjevati predpisane obrazce, na podlagi katerih sami obračunajo davek ali na podlagi katerih davčni organ ugotovi davčno obveznost,
- dolžnost uporabe identifikacijske številke za davčne namene; davčni zavezanci so zaradi pravilnega ugotavljanja davčnih obveznosti dolžni uporabljati davčno številko, ki jo je dodelil davčni organ, v vseh razmerjih, ki so povezana z ugotavljanjem davčne obveznosti,
- dolžnost pravočasnega plačevanja davka; davčni zavezanec je dolžan plačati odmerjeni davek v predpisanem roku. V nasprotnem primeru davčni organ z ukrepi, določenimi v zakonu, davčni dolg prisilno izterja. Davčni zavezanci pa imajo glede na okoliščine pravico do odloga, obročnega plačila, delnega odpisa ali odpisa davčne obveznosti.

1.2 NAMEN IN CILJI RAZISKAVE

Namen in cilj diplomskega dela je ponazoritev nove ureditve postopka odmere dohodnine, ki se je prvič uporabila v letu 2008 za odmero in poračun dohodnine za leto 2007 in je bila uveljavljena z 267. členom Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/2006, 24/2008 – ZDDKIS, 125/2008 in 20/2009 – ZDoh-2D). Ponazorjene so tudi bistvene novosti novega postopkovnega zakona v primerjavi z Zakonom o davčnem postopku – ZDavP-1 (Uradni list RS, št. 21/2006-UPB2, 58/2006-popr., 120/2006-Odl.US), ki je veljal od 1. januarja 2005. Cilj celotne reforme je zagotoviti hitrejšo gospodarsko rast in zaposlovanje in sicer z namenom doseganja boljšega življenjskega standarda prebivalcev in uspešnejšega gospodarstva (Kobal, 2006-junij, str. 10).

Predstavljen je novi Zakon o dohodnini ZDoh-2, ki je bil prvič objavljen v Uradnem listu RS, št. 117/06 in se je pričel uporabljati 1. januarja 2007. Do sedaj je bil ta zakon zaradi svoje kompleksnosti že petkrat noveliran, in sicer z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini - ZDoh-2A (Uradni list RS, št. 10/2008), z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini - ZDoh-2B (Uradni list RS, št. 78/2008), z Zakonom o spremembah Zakona o dohodnini - ZDoh-2C (Uradni list RS, št. 125/2008) in z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o dohodnini - ZDoh-2D (Uradni list RS, št. 20/2009). S spremembami in dopolnitvami zakona je bila uvedena enotna oprostitev dohodnine iz naslova čebelarstva, olajšava

za investiranje pri dohodku iz dejavnosti in olajšava za vlaganja v osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost, osebna olajšava za samostojne poklicne športnike, povišan je bil znesek splošne olajšave za zavezance z nižjimi bruto dohodki.

V diplomskem delu so ponazorjene vse novosti in spremembe, ki jih je v primerjavi s prejšnjo zakonodajo prinesel novi ZDoh-2, in so posegle v določanje predmeta obdavčitve, razširitev seznama dohodkov, ki so oproščeni plačila dohodnine, opredelitev dohodka iz zaposlitve, opredelitev dohodka iz dejavnosti, izvzem dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti do določenega zneska, priznavanje dejanskih stroškov vzdrževanja, ki se krijejo iz sredstev rezervnega sklada pri dohodkih iz oddajanja premoženja v najem, določena je cedularna davčna obravnava dohodkov iz kapitala (obresti, dividend in dobička iz kapitala), spremembe pri davčnih olajšavah, nova metoda povprečenja pri odmeri dohodnine, sprememba lestvice s petih na tri davčne razrede s stopnjami od najnižje 16% do najvišje 41%, dodan je bil nov instrument namenitve dela dohodnine, idr.

Glede na to, da je novi postopek odmere dohodnine bil dosedaj uporabljen pri odmeri dohodnine za leti 2007 in 2008, so bile že ugotovljene pomanjkljivosti in potrebne spremembe, katere bo zakonodajno telo RS z novelo ZDavP-2 odpravilo predvidoma s 01.01.2010. S spremembami in dopolnitvami ZDavP-2 so predvidene spremembe glede načina vročanja informativnih izračunov dohodnine, priznanje statusa plačnika davka upravnikom večstanovanjskih stavb pri obračunu akontacije dohodnine od dohodkov iz oddajanja premoženja v najem in odmero dohodnine ter spremembe pri cedularnem načinu izračuna dohodnine, natančneje pri načinu vlaganja napovedi za odmero dohodnine pri odsvojitvi vrednostnih papirjev in deležev v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja ter investicijskih kuponov, ki bo po novem v primeru odsvojitve več kot pet vrednostnih papirjev morala biti vložena elektronsko preko e-Davkov.

1.3 METODE DELA

V diplomskem delu je na podlagi analize veljavne materialne in procesne zakonodaje podrobno razložen obsežen in razvejan postopek odmere dohodnine. Na strokovno utemeljen način so opisane vse faze procesa obdavčitve fizičnih oseb z dohodnino. Zajeti so tudi vsi stranski podprocesi oz. odmere akontacije dohodnine, ki so ključne in nujne za izvedbo postopka odmere dohodnine. Opisan je cedularni način odmere dohodnine od dohodkov iz kapitala, kar pomeni, da se ti dohodki po novi ureditvi nič več ne všttevajo v davčno osnovo pri letni odmeri dohodnine, temveč je odmerjena dohodnina dokončen davek. Teoretično je predstavljena ureditev odmere dohodnine, ki je veljala v času ZDavP1, in nova ureditev, ki je dotedanji postopek odmere dohodnine korenito spremenila, dopolnila in posodobila. V vseh poglavjih diplomskega dela so analitično in sintetično navedena vsi pomembni podatki, stališča, spoznanja in informacije, ki se nanašajo na postopek odmere dohodnine. Ta bralcu ves postopek predstavijo od njegovega začetka do zaključka.

Pri pripravi diplomskega dela je bilo potrebno analitično in sintetično upoštevati in povezovati zakonske in podzakonske akte, pravilnike, uredbe, sklepe, strokovno literaturo in nekatera interna navodila. Za obravnavano področje ni na voljo dosti literature, zato je bilo potrebno postopek opisovati na podlagi določb zakonov s komentarjem, zakonov, podzakonskih aktov, internetnih in internih virov in člankov iz revij.

1.4 STRUKTURA DIPLOMSKEGA DELA

V diplomskem delu je tako uvodoma predstavljena pristojnost in organizacija Davčne uprave Republike Slovenije, ki izvaja postopek odmere dohodnine. Predstavljena so načela davčnega postopka in pravice ter dolžnosti zavezancev za dohodnino ter kodeks etike davčnih delavcev, ki jih zavezuje k strokovnemu in zakonitemu izvajanju postopka odmere dohodnine. Opisana je vloga udeležencev v postopku odmere dohodnine. V osrednjem delu so opisane vse faze postopka odmere dohodnine, njegov začetek, način ugotavljanja dejstev pomembnih za pravilno in zakonito odločbo. Predstavljen je način in pravica sodelovanja zavezanca v postopku pred izdajo odločbe o odmeri dohodnine in predlaganje dokazil za svoje trditve, ki sta temeljnega pomena. V primeru, da se zavezancu ne da možnost sodelovanja v postopku, kadar je to potrebno (npr. neujemanje podatkov o dohodkih), to namreč predstavlja bistveno kršitev pravil postopka, ki jih določa Zakon o splošnem upravnem postopku – ZUP (Uradni list RS, št. 80/1999, 70/2000, 52/2002, 73/2004, 22/2005-UPB1, 119/2005, 24/2006-UPB2, 105/2006-ZUS-1, 126/2007 in 65/2008). Po izvedenem ugotovitvenem postopku je opisan postopek ugotavljanje letne davčne osnove rezidenta in izračun dohodnine na letni ravni. Pri tem se zavezancu za dohodnino priznajo davčne olajšave, ki mu pripadajo samodejno in davčne olajšave, ki jih je uveljavljal sam. Seznan se z novostjo progresivnega in cedularnega obdavčevanja dohodkov fizičnih oseb. V osrednjem delu je opisana tudi vsebina odločbe o odmeri dohodnine, njen način vročanja in postopanje davčnega organa v primeru smrti zavezanca za dohodnino. Zajeta so tudi vsa redna in izredna pravna sredstva, s katerimi je mogoče izpodbijati odločbo o odmeri dohodnine. Ker pa je v javnem interesu, da se odločbe o odmeri dohodnine tudi izvršijo je opisan tudi postopek plačila dohodnine in načina zavarovanja izpolnitve plačila dohodnine v primeru dvoma izpolnitve davčne obveznosti s strani zavezanca za dohodnino. V diplomskem delu se tako bralec seznan s postopkom odmere dohodnine od začetka do konca, z vsemi pravnimi sredstvi, načinom izpolnitve davčne obveznosti in možnostjo odpisa, delnega odpisa in obročnega plačevanja dohodnine v primeru socialne ogroženosti.

2 NAČELA POSTOPKA ODMERE DOHODNINE

V postopku odmere dohodnine se uporabljajo načela, ki sicer veljajo v davčnih postopkih. Kršitve teh načel predstavljajo bistvene kršitve pravil postopkov. Zaradi pomembnosti poznavanja njihove vsebine so v nadaljevanju tudi na kratko opisana.

Načela davčnega postopka so določena v II. poglavju ZDavP-2, v členih od 4 do 10, ki so se oblikovala iz sodne prakse in teorije. Načela davčnega postopka štejejo za posebna načela, če so v odnosu do načel ZUP-a posebna, sicer se uporabljajo skupaj z načeli ZUP-a. Poleg navedenih načel se v davčnem postopku uporabljajo tudi načela ZUP-a, in sicer so to: načelo varstva pravic strank in varstva javne koristi, načelo zaslišanja stranke, načelo proste presoje dokazov, načelo dolžnosti stranke govoriti resnico in pošteno uporabljati pravice, načelo samostojnosti pri odločanju, pravica do pritožbe in načelo ekonomičnosti postopka. Brez teh načel ne bi bilo mogoče izvesti davčnega postopka in pritožbenega, v katerem je treba presoditi pravno pravilnost prvostopenjske odločbe ali sklepa in zagotoviti minimalne procesne standarde, ki jih ta načela zagotavljajo zavezancu (Jerovšek et al., 2008, str. 17).

2.1 NAČELO ZAKONITOSTI V DAVČNIH ZADEVAH

Načelo zakonitosti je določeno v 4. členu ZDavP-2 in je eno najpomembnejših načel, urejenih že v ZUP-u. V skladu s tem načelom davčni organ v davčnih zadevah odloča samostojno v okviru in na podlagi mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Slovenijo, zakonov in splošnih aktov po tem zakonu, zakonu, ki ureja davčno službo ali zakonu o obdavčitvi. Tak zakon o obdavčitvi je med drugimi tudi ZDoh-2. Davčni organ pri obravnavi zavezancev za davek postopa nepristransko. V zadevah, v katerih davčni organ odloča po prostem preudarku, mora odločiti v skladu z namenom, zaradi katerega je prosti preudarek dan, in obsegom prostega preudarka, kot ga določa zakon. Kot primer, ki se v okviru davčnega prava v teoriji navaja kot primer odločanja po prostem preudarku, je odločanje o odlogu, obročnem plačilu in odpisu davčnega dolga na podlagi 101. in 102. člena ZDavP-2, če so izpolnjeni pogoji navedeni v ZDavP-2 in pogoji navedeni v podzakonskem aktu - Pravilniku o izvajanju zakona o davčnem postopku. Na podlagi navedenih predpisov je davčnim zavezancem mogoče dovoliti odlog, obročno plačilo ali odpis davčnega dolga iz naslova dohodnine.

2.2 NAČELO MATERIALNE RESNICE V DAVČNIH ZADEVAH

Načelo materialne resnice, določeno v 5. členu ZDavP-2, nalaga davčnemu organu, da mora ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve. Z enako skrbnostjo je dolžan ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanca za davek. Na podlagi verjetno izkazanih dejstev se sme odločiti le v primeru, če tako določa ZDavP-2 ali zakon o obdavčenju. Dejansko stanje ugotavlja

pooblaščen uradna oseba davčne uprave in ga mora ugotoviti s stopnjo gotovosti, pri čemer ne sme biti nobenega dvoma o resničnosti in pravilnosti ugotovljenega.

2.3 NAČELO SORAZMERNOSTI

V skladu z načelom sorazmernosti, ki je določen v 6. členu ZDavP-2, davčni organ pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov v razmerju do zavezancev za davek in drugih udeležencev postopka ne sme preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev ciljev zakona in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. Pri izbiri več možnih pooblastil in ukrepov davčni organ izbere tiste, ki so za zavezanca za davek ugodnejši, če se s tem doseže namen zakona. V dvomu se odloči v korist zavezanca za davek. Pri pravilu »v dvomu korist zavezanca« je potrebno vedno upoštevati pravila o dokaznem bremenu. Vsakdo, ki v davčnem postopku zatrjuje določeno dejstvo, ga je dolžan dokazati. Če pa za svoje trditve ne predloži dokazil oziroma dokazi, po oceni davčnega organa ne zadoščajo, se glede na pravila o dokaznem bremenu lahko odloči v škodo zavezanca.

2.4 NAČELO GOTOVOSTI, SEZNANJENOSTI IN POMOČI

Načeli gotovosti in seznanjenosti iz 7. člena ZDavP-2 pomenita, da ima vsak zavezanec za davek pravico biti v naprej seznanjen s svojimi pravicami in obveznostmi, ki izhajajo iz ZDavP-2 in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. Navedeno nalaga zakonodajalcu, da sprejema predpise, iz katerih bo jasno razvidna zavezančeva davčna obveznost, to je, da natančno ve, koliko davka mora plačati državi. Na drugi strani pa je breme davčnega organa, da davčni sistem približa zavezancu za davek in uresničuje pravico davčnih zavezancev do informiranja in prejemanja zavezujočih informacij. Načelo pomoči pa pomeni, da v primeru, če zavezanec za davek nima pooblaščenca ali svetovalca in iz nevednosti ne uporablja procesnih pravic, ki jih ima po zakonu, ga davčni organ opozori, katera postopkovna dejanja lahko opravi za izpolnitev obveznosti in uveljavljanja pravic, da pravilno in pravočasno napove, obračuna in plača ali zahteva vračilo. Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči davčnemu organu nalaga, da zavezanca za davek in širšo javnost o svojih ukrepih obvešča in tako zagotovi večje varstvo pravic strank in javne koristi.

2.5 NAČELO TAJNOSTI PODATKOV

Po tem načelu, določenem v 8. členu ZDavP-2, se podatki zavezancev za davek obravnavajo kot davčna tajnost v skladu s tem zakonom in zakonom o obdavčenju in drugimi splošnimi akti, ki urejajo pobiranje davkov. »To načelo ščiti zavezanca za davek pred razkritjem njegovega materialnega položaja. Davčni organ mora kot zaupne varovati podatke, ki jih zavezanec za davek v davčnem postopku posreduje davčnemu organu, ter druge podatke v zvezi z davčno obveznostjo zavezanca za

davek, s katerimi razpolaga. Davčno tajnost morajo varovati vse osebe, ki zaradi narave svojega dela pridejo v stik s temi podatki (Jerovšek et al., 2008, str. 33)«. V zvezi s tem načelom je bila z uveljavitvijo ZDavP-2 v primerjavi z ZDavP-1, uveljavljena novost, ki davčnemu organu omogoča v primerih, kadar zavezanec za dohodnino v medijih sam nepopolno ali enostransko razkrije podatke, ki so davčna tajnost, da celovito razkrije podatke o davčni zadevi.

Po uradni dolžnosti pa davčni organ v skladu z 139. členom ZUP razkriva podatke o zavezancu za dohodnino, ki štejejo za davčno tajnost, če jih ti potrebujejo za vodenje konkretnih postopkov ali pa za izvajanje drugih z zakonom predpisanih njihovih pristojnosti. Davčni organ lahko z na novo določeno spontano izmenjavo podatkov razkrije podatke o posameznem zavezancu za dohodnino, če pri opravljanju svojih nalog ugotovi, da bi bili lahko izpolnjeni znaki kaznivega dejanja ali ugotovi sum kršitve zakona ali drugega predpisa ali akta, katerega izvajanje nadzoruje druga inšpekcija ali da bi lahko ugotovljeni podatki vplivali na pravice in obveznosti zavezancev za davek, o katerih v okviru svojih pristojnosti odločajo drugi organi.

2.6 NAČELO ZAKONITEGA IN PRAVOČASNEGA IZPOLNJEVANJA IN PLAČEVANJA DAVČNIH OBVEZNOSTI

V skladu s tem načelom določenim v 9. členu ZDavP-2 mora davčni zavezanec napovedati, obračunati in plačati le toliko davka in na način ter v rokih, kot je določeno z zakonom ali akti na podlagi zakona. Davki se obračunavajo na način samoobdavčitve, po odbitku in na podlagi napovedi zavezanca ter posledično izdane odločbe davčnega organa.

2.7 NAČELO DOLŽNOSTI DAJANJA PODATKOV

Načelo, določeno v 10. členu ZDavP-2, nalaga davčnim zavezancem, da morajo davčnemu organu dajati resnične, pravilne in popolne podatke, ki jih davčni organ potrebuje za pobiranje davka. Zavezanci za davek morajo pri vodenju davčnega postopka sodelovati z davčnim organom pri ugotavljanju dejstev v breme in korist. Zavezanci za davek morajo navesti tudi vsa dejstva, na katera opirajo svoje zahteve, in predlagati dokaze, s katerimi se ta dejstva dokazujejo. Davčnemu organu so dolžni tudi organi in druge osebe, ki razpolagajo s podatki, pomembnimi za odločanje v davčnih zadevah, posredovati te podatke brezplačno, razen če zakon ne določa drugače. Ta določba obvezuje vsakogar, ki razpolaga s podatki, pomembnimi za odločanje v davčni zadevi, da jih sporoči davčnemu organu, bodisi na njegovo zahtevo bodisi samodejno, če jih k temu zavezuje predpis. Poleg podatkov o dohodkih in drugih prejemkih, od katerih se plačuje davek, sodijo sem tudi podatki o dejstvih in okoliščinah, ki kažejo na utajo davkov drugih oseb (Jerovšek et al., 2008, str. 39).

3 UDELEŽENCI V POSTOPKU

3.1 DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Postopek odmere dohodnine izvaja Davčna uprava Republike Slovenije na podlagi materialnega predpisa ZDoh-2 in postopkovnega predpisa ZDavP-2 in ZUP.

S sestavo informativnih izračunov dohodnine se je, kot že navedeno, uvedla nova ureditev odmere dohodnine. V primerjavi s prejšnjo ureditvijo, po kateri so morali zavezanci za dohodnino sami do 31. marca tekočega leta za preteklo davčno leto vložiti napoved za odmero dohodnine, še vedno velja, da DURS dohodnino ugotovi z določbo. Informativni izračun dohodnine, ki pod določenimi pogoji postane odločba o odmeri dohodnine, DURS sestavi na podlagi podatkov, s katerimi že razpolaga in s tistimi podatki, pridobljenimi s strani zavezanca za dohodnino. Obe vrsti podatkov predstavljajo kombinacijo napovedi in odločbe o odmeri dohodnine.

Podatki, s katerimi DURS razpolaga, so predvsem tisti, ki jih pridobi na podlagi samodejnega posredovanja podatkov izplačevalcev dohodkov. Izplačevalci dohodkov morajo namreč davčnemu organu najpozneje do 31. januarja tekočega davčnega leta za preteklo davčno leto posredovati podatke o izplačanih dohodkih, katere nato uporabi za sestavo informativnih izračunov dohodnine. Druge podatke, ki jih DURS uporabi za sestavo informativnih izračunov dohodnine, pridobi na podlagi lastnih uradnih evidenc.

DURS mora davčnemu zavezancu (rezidentu) informativni izračun dohodnine sestaviti in vročiti najpozneje do 31. maja tekočega leta za preteklo leto. Če davčni zavezanec do navedenega roka informativnega izračuna ne prejme, mora sam vložiti napoved za odmero dohodnine, in sicer najpozneje do 30. junija tekočega leta za preteklo davčno leto (ZDavP-2, 267. člen).

Glede na to, da DURS informativni izračun dohodnine sestavi le za zavezance – rezidente, vsako leto množično vlagajo napovedi za odmero dohodnine tujci, ki v letu, za katero se dohodnina odmerja, sicer bivajo in delajo v RS in se zaradi tega na podlagi 6. člena ZDoh-2 štejejo za rezidente RS, vendar pa si statusa ne uredijo pravočasno, zato tudi ne prejmejo informativnega izračuna dohodnine. Na podlagi vložene napovedi s strani fizične osebe, ki nima urejenega rezidentskega statusa, mora davčni urad najprej po uradni dolžnosti ali na zahtevo zavezanca odločiti o rezidentskem statusu in šele nato izdati odločbo o odmeri dohodnine.

Če davčni zavezanec sam vloži napoved za odmero dohodnine ali vloži ugovor zoper informativni izračun dohodnine oziroma vloži dopolnjen informativni izračun, DURS preveri navedbe davčnega zavezanca. Šele na podlagi svojih podatkov in podatkov davčnega zavezanca izda odločbo. Z dnem vročitve odločbe začeta teči rok za izpolnitev davčne obveznosti in rok za vložitev pritožbe.

Odločbo o odmeri dohodnine mora DURS zavezancu za dohodnino izdati do 31. oktobra tekočega leta za preteklo leto, pri čemer gre za instruksijski rok. To pomeni, da gre za rok, ki velja za organ oziroma za uradno osebo, ne pa za stranko, zato nima narave prekluzivnega roka, ampak ima naravo instruksijskega roka. To pomeni, da posledica zamude takega roka ne povzroči izgube pravice do določenega dejanja v postopku, ampak opustitev določenega dejanja, ki lahko povzroči posledico, kot je na primer disciplinska odgovornost uradne osebe, o čemer govori tudi sodba US RS, št. U 1827/98-11 z dne 6.4.2000).

DURS ne opravi izračuna in poročila dohodnine na letni ravni v primeru, če davčni zavezanec umre pred vročitvijo informativnega izračuna dohodnine oziroma pred vložitvijo napovedi. Med letom plačana akontacija dohodnine se tako šteje kot dokončen davek. Izračuna in poročila dohodnine na letni ravni DURS tudi ne opravi za fizične osebe, ki jih sodišče razglasi za pogrešane ali opravilno nesposobne in njihove davčne obveznosti izpolnjujejo osebe, ki upravljajo s premoženjem teh oseb, za račun tega premoženja in za davčne obveznosti, nastale v zvezi z upravljanjem premoženja fizičnih oseb, ki so umrle, ali nastale v zvezi z upravljanjem premoženja po odločbi o denacionalizaciji, katere izpolnjujejo osebe, ki upravljajo s tem premoženjem, za račun tega premoženja. Akontacija dohodnine se šteje kot dokončen davek. Izjema so le fizične osebe, ki jih sodišče razglasi za opravilno nesposobne.

3.2 ZAVEZANCI ZA DOHODNINO

Neposredni udeleženci v postopku odmere dohodnine so zavezanci za dohodnino. Na podlagi 4. člena ZDoh-2 je zavezanec oz. zavezanka za dohodnino fizična oseba, ne glede na starost. Rezident je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v RS in od vseh dohodkov, ki imajo vir izven Slovenije. Nerezident je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. Nekateri avtorji ugotavljajo, da država, državljana s ceste lažje preslepi in zamoti, ko od njega kaj hoče, nagovarja z raznimi učenimi izrazi, na primer fizična oseba, upravičenec, stranka v postopku, zavezanec in podobno (Končan in Jeraj, 2000, str. 13).

V postopku odmere dohodnine so udeležene fizične osebe oz. zavezanci, ki v davčnem letu prejmejo dohodke navedene v 18. členu ZDoh-2, in sicer dohodke iz zaposlitve, dohodke iz dejavnosti, dohodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, dohodke iz oddajanja premoženja v najem in prenosa premoženjske pravice, dohodke iz kapitala in druge dohodke. Izjema so le zavezanci, ki imajo minimalne dohodke za preživljanje. V postopku odmere dohodnine niso namreč udeleženi tisti davčni zavezanci, katerih dohodki, od katerih se plačuje dohodnina, ne presegajo 2.959,60 evrov (podatek za leto 2008), in katerega dohodki, od katerih se plačuje dohodnina, poleg pokojnine, od katere v skladu z zakonom ni bila odtegnjena ali plačana akontacija dohodnine in davčni zavezanec pri akontaciji dohodnine ni uveljavljal posebne olajšave za vzdrževane družinske člane,

ne presegajo 80 evrov. Zanje davčni organ niti ne sestavi informativnega izračuna dohodnine niti jim ni potrebno vložiti napovedi za odmero dohodnine.

DURS zavezancem za dohodnino na njihovo zahtevo posreduje tudi zavezujoče informacije. V primerjavi z ZDavP-1 je bil z ZDavP-2 s tem uveljavljen čisto nov institut. Zavezujočo informacijo izda Generalni davčni urad. Na podlagi tega instituta ima zavezanec v primeru negotovosti, kakšna bo davčna obravnava njegovih nameravanih transakcij oziroma nameravanih poslovnih dogodkov, možnost, da pri davčnem organu vloži zahtevek za izdajo pisne zavezujoče informacije o davčni obravnavi teh transakcij oziroma dogodkov, na podlagi katerih se bo nato odločil, ali bo dejansko tudi izvedel nameravane transakcije oz. poslovne dogodke (DURS, 7.9.2009).

3.3 IZPLAČEVALCI DOHODKOV

Posredno so v postopku odmere dohodnine udeleženi tudi izplačevalci dohodkov – plačniki davka, ki davčnemu organu pošiljajo podatke o dohodkih, ki so podlaga za sestavo informativnih izračunov dohodnine.

V 337. členu ZDavP-2 je določeno, da morajo pravne osebe oziroma združenje pravnih oseb, vključno z družbo civilnega prava po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti, samostojni podjetnik posameznik in posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, ki so hkrati plačniki davka, davčnemu organu dostaviti podatke, potrebne za pobiranje dohodnine, za določanje davčne osnove in za uveljavljanje davčnih olajšav ter identifikacijo zavezanca za davek in zavezanca za dajanje podatkov. Navedene osebe morajo davčnemu organu dostaviti tudi podatke o vzdrževanih družinskih članih.

Osebe, ki so zavezane za dajanje podatkov, morajo podatke o izplačanih dohodkih, davčnemu organu in davčnemu zavezancu dostaviti do 31. januarja tekočega davčnega leta za preteklo leto. Šteje se, da je oseba, zavezana za dostavo podatkov, izpolnila obveznost dajanja podatkov davčnemu organu, za tiste dohodke, za katere je davčnemu organu predložila obračun davčnega odtegljaja. Za osebe, ki so zavezane za dajanje podatkov, se štejejo tudi osebe oziroma združenja v RS, ki izplačajo dohodek z virom izven RS in jih tak dohodek ne bremeni.

Osebe, ki so zavezane za dajanje podatkov, niso dolžne do 31. januarja tekočega leta za preteklo davčno leto dostaviti davčnemu zavezancu podatkov, ki se nanašajo na obresti – razen podatkov, ki se nanašajo na obresti pri bankah in hranilnicah, ustanovljenih v skladu s predpisi v RS, in pri bankah drugih držav članic EU – in dividende, od katerih je bil plačan davčni odtegljaj. »Obveznost se ne nanaša na pravne osebe oziroma združenje oseb, vključno v družbami civilnega prava po tujem pravu, ki so brez pravne osebnosti, in na posameznike, ki samostojno opravljajo dejavnost, ki so v skladu z zakonom o obdavčenju nerezidenti in nimajo poslovne

enote nerezidenta v Sloveniji. Prav tako se obveznost ne nanaša na diplomatsko-konzularna predstavništva tujih držav in predstavništva mednarodnih organizacij v Sloveniji, razen če se navedene osebe same odločijo, da bodo same nastopale v funkciji plačnika davka. Zakon ne predpisuje več dolžnosti, da se posredujejo podatki o dohodkih, ki so oproščeni dohodnine, kar je za zavezance za davek bistvena poenostavitev. Ta dolžnost je glede na posebne, prehodne in končne določbe tega zakona (prvi odstavek 420. člena) veljala še podatke za odmero dohodnine za leto 2006 (Jerovšek et al., 2008, str. 628)«.

Način, vrsto in obliko dajanja podatkov ureja Pravilnik o dostavi podatkov za odmero dohodnine, ki se za vsako davčno leto sprejme na novo. Pravilnik o dostavi podatkov za odmero dohodnine za leto 2008 je v primerjavi z letom 2007 prinesel novost, in sicer so lahko izplačevalci dohodkov, podatke za dohodnino posredovali izključno v elektronski obliki prek sistema e-Davki na spletni naslov: <http://edavki.durs.si>. Zaradi novosti podatkov ni bilo več mogoče posredovati na zgoščenkah in disketah ali celo v papirni obliki, kot je bilo to v preteklosti. Prav tako ni bila več mogoča oddaja podatkov preko odprtega portala e-Davki. Davčna uprava izplačevalcem dohodkov zagotavlja program za vnos, pripravo in oddajo podatkov za odmero dohodnine.

Izplačevalci dohodkov morajo poročati o vseh tistih skupinah podatkov, ki so določene v Pravilniku o dostavi podatkov za odmero dohodnine, sprejetem za posamezno davčno leto. Ti podatki so predvsem podatki o izplačanih dohodkih, podatki o vplačanih premijah prostovoljnega dodatnega pokojninskega zavarovanja, podatki o dohodkih iz kapitala, podatki o davku od dobička od odsvojitve izvedenih finančnih instrumentov, idr. Zavezanci za dajanje podatkov za elektronsko davčno poslovanje potrebujejo ustrezno računalniško strojno opremo, ustrezno računalniško programsko opremo, dostop do interneta in eno izmed kvalificiranih digitalnih potrdil pristojnih overiteljev.

Izplačevalci dohodkov morajo podatke za odmero dohodnine davčnemu organu poslati pravilno, popolno in pravočasno. Kakršnekoli napake lahko onemogočijo ali celo onemogočijo pravilno sestavo informativnih izračunov dohodnine in pravilnost odmerjene dohodnine. Na podlagi analize, ki jo je opravila davčna uprava, so bile najpogostejše napake izplačevalcev pri pošiljanju podatkov o dohodkih naslednje: nepravilna višina dohodkov, ki so bili izplačani posameznim prejemnikom dohodkov ali manjkajoči podatki o izplačanih dohodkih, manjkajoče ali nepravilne oznake rezidentskega statusa prejemnika dohodkov, zapisi brez ali napačnih davčnih števil prejemnikov, nepravilna ime in priimek zavezanca, ipd. Z namenom, da bi izplačevalci dohodkov posredovali pravilne, popolne in pravočasne podatke, in da bi lahko posodabljali postopek odmere dohodnine tudi v bodoče, davčna uprava izplačevalce dohodkov o napakah pri pripravi podatkov informira in izobražuje.

Izplačevalci dohodkov, ki podatke za odmero dohodnine davčnemu organu ne dostavijo v predpisanem roku in na predpisan način, storijo prekršek, za katerega je predpisana globa od 1.600 do 25.000 evrov, za odgovorno osebo pa od 400 do 4.000 evrov.

4 FAZE POSTOPKA ODMERE DOHODNINE

4.1 ZAČETEK POSTOPKA ODMERE DOHODNINE

Davčni postopek se začne po uradni dolžnosti ali na zahtevo stranke (ZDavP-2, 72. člen). Pred davčnim organom se zaradi dejavnosti pobiranja davkov v javnem interesu velika večina postopkov začne po uradni dolžnosti. Določbe tega člena ZDavP-2 v celoti le povzemajo ZUP in ne pomenijo specialne ureditve, zato se pojavlja tudi vprašanje smiselnosti podvajanja ureditve z ZUP-om, kajti ravno tako ravnanje zakonodajalca lahko povzroči tolmačenje, da v davčnih postopkih velja le tisti del ZUP-a, ki je povzet z ZDavP-2, kar ne drži (Jerovšek et al., 2008, str. 186).

V postopku odmere dohodnine procesna pravila določa ZDavP-2, materialne določbe pa narekuje ZDoh-2, ki velja od 1. januarja 2007 in uvodoma opisanih pet dopolnitev in sprememb tega zakona.

Postopek odmere dohodnine se začne po uradni dolžnosti, ko davčni organ opravi procesno dejanje z namenom uvedbe davčnega postopka, t.j. sestavi davčnemu zavezanecu informativni izračun dohodnine. Prav tako se postopek začne po uradni dolžnosti, ko davčni organ prejme napoved za odmero dohodnine in njenih podvrst. O začetku postopka se ne izda kakšen poseben akt, izjema pa je npr. davčni inšpekcijski nadzor (Jenko et al., 2008, str. 57). Poseben akt o začetku postopka se izda le v primeru uvedbe postopka z uporabo izrednega pravnega sredstva – obnove postopka odmere dohodnine, kar bo obravnavano v posebnem poglavju.

4.1.1 Stvarna in krajevna pristojnost za vodenje postopka

V postopku odmere dohodnine je za odločanje na prvi stopnji stvarno pristojna Davčna uprava Republike Slovenije. V skladu z ZDS-1 so za to pristojni območni davčni uradi. Za odločanje v zadevah s področja odmere dohodnine na drugi stopnji je pristojno Ministrstvo za finance.

Za odločanje v postopku odmere dohodnine na prvi stopnji je pristojen davčni urad, pri katerem je zavezanec za dohodnino vpisan v davčni register. Če zavezanec za dohodnino ni vpisan v davčni register, je za odločanje v postopku odmere dohodnine pristojen davčni urad, na območju katerega je nastala oziroma bi lahko nastala davčna obveznost (ZDS-1, 45. a člen). Za reševanje sporov o krajevni pristojnosti med davčnimi uradi je pristojen Generalni davčni urad.

Postopek odmere dohodnine se vodi v slovenskem jeziku, kot je to določeno za vse upravne postopke na podlagi 62. člena ZUP. V slovenskem jeziku se vlagajo napovedi, vloge, pišejo sklepi, zapisniki, uradni zaznamki, druga pisanja in se opravljajo vsa druga dejanja v postopku. Na območju davčnih uradov, kjer sta poleg

slovenskega jezika uradna jezika tudi italijanski oziroma madžarski jezik, je vse zgoraj na voljo oz. se piše tudi v italijanskem oz. madžarskem jeziku.

4.1.2 Sestava informativnega izračuna dohodnine

Informativni izračun dohodnine sestavi davčna uprava na podlagi podatkov, ki jih morajo do 31. januarja tekočega leta za preteklo leto posredovati zavezanci za dajanje podatkov ter drugimi podatki iz uradnih evidenc. Informativni izračun dohodnine je kombinacija napovedi za odmero dohodnine in odločbe o odmeri dohodnine.

Nova ureditev odmere dohodnine na letni ravni, ki jo predstavlja informativni izračun dohodnine, se kot že navedeno uporablja od leta 2008 dalje in se je prvič uporabila za odmero dohodnine za leto 2007. Davčni organ zavezancem za dohodnino posreduje informativni izračun dohodnine, ki se pod določenimi pogoji šteje za odločbo o odmeri dohodnine. Nova ureditev je na eni strani razbremenila davčne zavezance množičnega vlaganja napovedi za odmero dohodnine, na drugi strani pa davčne urade obdelave teh napovedi. Informativni izračun dohodnine zavezancem davčni organ posreduje najkasneje do 31. maja tekočega leta za preteklo leto. Zavezanci za dohodnino pa so fizične osebe ne glede na starost, ki so v davčnem letu prejele obdavčljive dohodke po zakonu o dohodnini. Z dohodnino se obdavčuje (ZDoh-2, 18. člen):

- dohodek iz zaposlitve,
- dohodek iz dejavnosti,
- dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti,
- dohodek iz oddajanja premoženja v najem in prenosa premoženjske pravice,
- dohodek iz kapitala,
- drugi dohodki.

V 19. členu ZDoh-2 so določeni prejemki, ki se ne štejejo za dohodke fizične osebe in se tako ne všttevajo v letno davčno osnovo za odmero dohodnine. Poleg omenjenih dohodkov, ki se ne štejejo za dohodke, ZDoh-2 v 20. členu opredeljuje tudi posamezne vrste dohodkov, ki so po svoji naravi vključeni v definicijo obdavčljivega dohodka, vendar pa so izvzeti iz obdavčitve in so tako oproščeni plačila dohodnine. Gre predvsem za razne vrste pomoči, povračila, subvencije, socialne transferje, odškodnine, dohodki iz zaposlitve rezidentov uslužbencev v institucijah EU, idr.

Davčni organ torej sestavi informativni izračun dohodnine na podlagi podatkov, s katerimi razpolaga davčna uprava v svojih uradnih evidencah in podatkov o dohodkih in vzdrževanih družinskih članih, ki jih morajo izplačevalci dohodkov oz. plačniki davka opredeljeni 58. členu ZDavP-2, davčni upravi posredovati najpozneje do 31. januarja tekočega leta za preteklo davčno leto, ki je enako koledarskemu letu. Informativnega izračuna dohodnine ne prejmejo tisti davčni zavezanci rezidenti in jim tudi ni treba vložiti letne napovedi za odmero dohodnine, ki (DURS. Dohodnina. 2007, str. 9):

- so prejeli dohodke, od katerih se plačuje dohodnina, vendar ti ne presegajo 2.959,60 EUR (podatek za leto 2008),
- so prejeli dohodke, od katerih se plačuje dohodnina, ki poleg pokojnine, od katere v skladu z Zakonom o dohodnini (ZDoh-2) ni bila odtegnjena ali plačana akontacija dohodnine in davčni zavezanec pri akontaciji dohodnine ni uveljavljal posebne olajšave za vzdrževane družinske člane in ti ne presegajo 80 EUR.

Informativni izračun dohodnine je sestavljen iz izreka, obrazložitve, pravnega pouka, žiga in podpisa, datuma izdaje, številke in oznake, da gre za dokument, ki predstavlja davčno tajnost.

V izreku informativnega izračuna so navedeni podatki o davčnemu zavezancu, vrsti dohodkov, skupni seštevek vseh dohodkov, prispevkov, stroškov, olajšav, davčna osnova, znesek odmerjene dohodnine, skupni znesek med letom plačane akontacije dohodnine, znesek poročuna dohodnine na letni ravni ter odločitev o načinu plačila ali vračila dohodnine, opozorilo o zamudnih obrestih in postopku davčne izvršbe v primeru neplačila obveznosti.

V obrazložitvi informativnega izračuna dohodnine je navedena zakonska podlaga za njegovo sestavo, in sicer je sestavljen na podlagi 70., 71. in tretjega odstavka 267. člena ZDavP-2. Navedene so tudi vse določbe materialnega predpisa, to je ZDoh-2, za določitev letne davčne osnove, olajšav in lestvice za odmero dohodnine. Zadnji del informativnega izračuna predstavlja pouk o pravnem sredstvu, v katerem je navedeno, da je zoper informativni izračun dovoljen ugovor pri organu prve stopnje, v 15 dneh od dneva vročitve informativnega izračuna. Informativni izračun je opremljen tudi z naslovom krajevno pristojnega davčnega urada, številko, datumom izdaje, oznako »DAVČNA TAJNOST«, telefonsko številko in številko telefaksa, ime, priimek in naslov zavezanca z odredbo za vročanje ter žig in podpis pooblaščenice osebe za odločanje oz. direktorja (ice) davčnega urada.

4.1.2.1 Predložitev ugovora zoper informativni izračun dohodnine

Ko davčni zavezanec prejme informativni izračun dohodnine, ga najprej pregleda in preveri, ali so v njem vpisani osebni podatki, podatki o dohodkih, podatki o vzdrževanih družinskih članih, obdobje vzdrževanja, pravilni. Prav tako preveri, če je informativni izračun dohodnine pravilen.

Če ugotovi, da so podatki pravilni in se strinja z izračunom dohodnine, mu ni treba storiti ničesar in informativni izračun se le shrani. Po poteku roka za vložitev ugovora se namreč šteje, da se je odpovedal pritožbi in informativni izračun dohodnine bo samodejno postal odločba o odmeri dohodnine. Informativni izračun dohodnine se šteje za vročenega 20. dan od datuma odpreme, ki je odtisnjen na kuverti, od tega dne pa začne teči 15-dnevni rok za ugovor in informativni izračun dohodnine postane odločba o odmeri dohodnine, na podlagi katere nastane davčna obveznost. Če je znesek odmerjene dohodnine na letni ravni večji od zneska med letom plačane

akontacije dohodnine, mora zavezanec doplačati razliko dohodnine, če pa je letni znesek odmerjene dohodnine na letni ravni manjši od zneska med letom plačane akontacije dohodnine, davčni organ zavezancu razliko dohodnine vrne (DURS. Dohodnina. 2007, str. 10) .

Če se zavezanec z informativnim izračunom ne strinja ali ugotovi kakršnokoli napako pri vpisanih podatkih, mora v roku za vložitev ugovora, to je v 15. dneh od vročitve ugovora (informativni izračun se šteje za vročenega 20. dan od datuma odpreme odtisnjene na kuverti), vložiti dopolnjen informativni izračun – ugovor, ki se šteje za njegovo napoved za odmero dohodnine. Enako ravna tudi v primeru, če ugotovi, da je davčna obveznost ugotovljena prenizko, bodisi zaradi prejetih dohodkov iz tujine bodisi iz kakršnegakoli drugega razloga. V ugovoru zoper informativni izračun dohodnine lahko davčni zavezanec uveljavlja tudi olajšavo za vzdrževane družinske člane, če je ni uveljavljal že pri svojem izplačevalcu dohodkov med letom ali s posebnim obrazcem za uveljavljanje olajšave za vzdrževane družinske člane pri davčnem uradu do 31. januarja tekočega leta.

Če davčni zavezanec dohodnine ne plača v izpolnitvenem roku, mu rok za ugovor zoper informativni izračun dohodnine prične teči od dneva osebne vročitve izračuna.

Ugovor zoper informativni izračun dohodnine se vloži pisno ali ustno na zapisnik pri davčnem uradu, pri katerem je zavezanec vpisan v davčni register oz. pri uradu, od katerega je prejel informativni izračun dohodnine in je naveden v levem gornjem kotu izračuna.

4.1.3 Vložitev napovedi za odmero dohodnine

Davčni zavezanec – rezident, mora napoved za odmero dohodnine vložiti pri davčnem organu, če mu informativni izračun dohodnine ni bil vročen do 31. maja tekočega leta za preteklo davčno leto in je prejel v letu, za katerega se odmerja dohodnina obdavčljive dohodke višje od 2.959,60 EUR (znesek za leto 2008), oziroma je poleg pokojnine, od katere ni bila odtegnjena in plačana akontacija dohodnine in davčni zavezanec pri akontaciji dohodnine ni uveljavljal posebne olajšave za vzdrževane družinske člane, dosegel dohodke, ki presegajo 80 EUR (ZDavP-2, 268. člen). Rok za vložitev napovedi za odmero dohodnine je 30. junij tekočega leta za preteklo leto.

Napoved za odmero dohodnine davčni zavezanec - rezident praviloma vloži pri davčnem uradu, pri katerem je vpisan v davčni register oz. kjer ima stalno prebivališče. Če pa napoved vloži pri katerem drugem davčnem uradu, ta skladno z določbo 65. člena ZUP prejeto napoved nemudoma odstopi krajevno pristojnemu davčnemu uradu.

4.1.4 Samoprijava

Institut samoprijave je bil z uveljavitvijo ZDavP-2 v primerjavi z ZDavP-1 prenovljen. Njegov namen je, da bi zavezance za dohodnino spodbudil, da bi ob morebitnih

pozneje ugotovljenih nepravilnostih, le-te davčnemu organu brez pomislekov sporočili in izpolnili svoje davčne obveznosti.

V 63. členu ZDavP-2 je določeno, da davčni zavezanec, ki ni vložil napovedi za odmero dohodnine oziroma podatki v napovedi niso bili pravilni ali popolni ali resnični, po procesnem zakonu ali zakonu o obdavčenju, lahko vsak trenutek predloži novo davčno napoved, vendar najpozneje do:

- izdaje odmerne odločbe, oziroma
- do vročitve sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora, oziroma
- do začetka postopka o prekršku oziroma
- do kazenskega postopka.

Davčni zavezanec ne more vložiti nove samoprijave glede obveznosti, v zvezi s katerimi je predhodno že vložil samoprijavo oziroma glede katerih je po odločbi na podlagi prejšnje samoprijave ni plačal.

Omejitev samoprijave do izdaje odločbe o odmeri dohodnine se upošteva le, če zavezanec v zakonskem roku napovedi sploh ni vložil. V tem primeru se zavezanec lahko izogne kaznovanju tako, da pred izdajo in vročitvijo odmerne odločbe ali začetka davčnega inšpekcijskega nadzora na podlagi podatkov, s katerimi razpolaga davčni organ predloži davčno napoved. V ostalih primerih lahko davčni zavezanec tudi po izdaji odmerne odločbe vloži novo davčno napoved, v kateri navede pravilne, popolne in resnične podatke. Na podlagi takšne napovedi davčni organ izda dopolnilno odločbo, v kateri zavezancu obračuna tudi pripadajoče obresti po medbančni meri, kot to določa 63. člen ZDavP-2.

4.2 UGOTOVITVENI POSTOPEK IN DOKAZOVANJE

4.2.1 Obravnava ugovorov zoper informativni izračun dohodnine

V 267. členu ZDavP-2 je določeno, če zavezanec za dohodnino ugovarja zoper informativni izračun dohodnine, da mora v roku za ugovor vložiti dopolnjen informativni izračun, ki se šteje za njegovo napoved za odmero dohodnine. Če davčni zavezanec ugotovi, da je davčna obveznost prenizko ugotovljena, mora davčnemu organu v roku za ugovor vložiti dopolnjen informativni izračun, ki se ravno tako šteje za njegovo napoved za odmero dohodnine.

Ugovor zoper informativni izračun dohodnine je po eni strani del odmerne postopka dohodnine, po drugi strani pa je pravno sredstvo, ki se nanaša na izdane izhodne množične dokumente – informativne izračune dohodnine in se obravnava in rešuje po določbah ZUP na enak način kot pritožbe.

V postopku obravnave ugovorov zoper informativni izračun dohodnine je potrebno ugotoviti vsa dejstva in okoliščine, ki so pomembne za izdajo pravilne odločbe o odmeri dohodnine. Potrebno je preveriti vse navedbe in podatke davčnega zavezanca

z uradnimi podatki davčne uprave, opraviti vabljenje zavezanca na razgovor, pridobivati podatke za odmero dohodnine po uradni dolžnosti.

Davčni zavezanci lahko ugovore zoper informativni izračun dohodnine v papirni obliki vložijo osebno v glavni pisarni davčnega urada, pošljejo po pošti ali oddajo v elektronski obliki preko e-Davkov. Prejete in evidentirane ugovore zoper informativni izračun dohodnine pri davčnem organu obravnavajo pooblašcene uradne osebe – davčni kontrolorji.

Davčni kontrolor mora najprej preveriti, ali je ugovor oz. dopolnitev informativnega izračuna dohodnine vložen v roku ali po poteku roka. V primeru, da je ugovor oz. dopolnitev vložena v roku, davčni kontrolor ugotovi, ali so podatki v ugovoru ali dopolnitvi informativnega izračuna dohodnine skladni s podatki v informativnem izračunu ali se razlikujejo. Če so podatki skladni, davčni kontrolor obvesti zavezanca za dohodnino, da ugovora ne bi bilo potrebno vlagati in ga seznaniti z možnostjo umika ugovora. V primeru, da zavezanec umakne ugovor, davčni kontrolor o tem sestavi uradni zaznamek in ga priloži ugovoru. Če pa zavezanec pri ugovoru vztraja, se mu najpozneje do 31. oktobra tekočega leta za preteklo leto izda odločba o odmeri dohodnine. Če se podatki v ugovoru oz. dopolnitvi informativnega izračuna dohodnine razlikujejo od podatkov v informativnem izračunu dohodnine, davčni kontrolor opravi vsebinsko kontrolo. Pri tem se odloči, ali je ugotovitvenem postopku potrebno sodelovanje zavezanca, ali pa ima na voljo dovolj podatkov in dokazil, da lahko odmerni postopek izvede brez njegovega sodelovanja. Če v ugotovitvenem postopku sodelovanje davčnega zavezanca ni potrebno, davčni kontrolor po izvedeni vsebinski kontroli, v kateri opravi primerjavo med podatki v ugovoru oz. dopolnitvi s podatki v informativnem izračunu ter s podatki zavezancev za dajanje podatkov, za zavezanca pripravi odločbo. Če je za ugotavljanje vseh dejstev in okoliščin ter podatkov in dokazil, ki so potrebni za ugotovitev dejanskega stanja, potrebno sodelovanje zavezanca za dohodnino, ga davčni kontrolor k dopolnitvi oz. popravku podatkov pisno pozove. Zavezanca pa lahko pozove tudi ustno, vendar mora o ustnem razgovoru sestaviti uradni zaznamek. Če se po izvedenem posebnem ugotovitvenem postopku izkaže, da so predloženi podatki, dokazila ali pojasnila davčnega zavezanca točni, kontrolor pripravi odločbo o odmeri dohodnine (DURS. Določitev davčne obveznosti-Dohodnina-Informativni izračun dohodnine, 2008).

Če je ugovor oz. dopolnitev informativnega izračuna dohodnine vložena po roku za vložitev ugovora davčni kontrolor izda sklep o zavrženju ugovora ali dopolnitve kot nedovoljeno pritožbo zoper odločbo o odmeri dohodnine.

Po poteku roka za plačilo obveznosti po informativnem izračunu kontrolor preveri, ali je obveznost poravnana. Če davčni zavezanec obveznosti ni plačal in tudi ni vložil ugovora ali dopolnjenega informativnega izračuna, davčni kontrolor pripravi informativni izračun za pošiljanje z osebno vročitvijo.

4.2.2 Obravnava napovedi za odmero dohodnine

Pri obravnavi napovedi za odmero dohodnine davčni kontrolor najprej opravi formalno kontrolo, nato pa preveri krajevno pristojnost davčnega urada za obravnavo napovedi. Če ugotovi, da je zavezanec za dohodnino napoved oddal pri krajevno nepristojnem davčnem uradu, mora napoved v skladu s 65. členom ZUP nemudoma odstopiti krajevno pristojnem davčnem uradu. Davčni kontrolor nato ugotovi, ali so prejeti podatki popolni – vloženi v predpisani obliki in na predpisan način, ali napoved vsebuje vse podatke, ki so potrebni za odmero, in to ali je podpisana. Če je napoved za odmero dohodnine formalno nepravilna, pozove davčnega zavezanca k dopolnitvi oz. popravku napovedi. Če je napoved formalno pravilna, davčni kontrolor opravi logično, računsko in vsebinsko kontrolo. Vsebinska kontrola se izvaja v skladu z vnaprej določenimi kriteriji in se razlikuje glede na čas, ko je zavezanec za dohodnino vložil napoved za odmero dohodnine:

- Če je zavezanec napoved vložil pred 31. majem in še preden je bil zanj izdan informativni izračun dohodnine, davčni kontrolor primerja podatke iz napovedi in podatke iz informativnega izračuna dohodnine. Če se podatki ne razlikujejo se napoved le vložijo v zadevo. Če pa se podatki razlikujejo, kontrolor seznaniti zavezanca z ugotovitvami in ga napoti na pravočasno vložitev ugovora oziroma dopolnjenega informativnega izračuna dohodnine v roku za ugovor. Kadar zavezanec ne vložijo dopolnjenega informativnega izračuna in je obveznost v informativnem izračunu prenizko ugotovljena, je potrebno obnoviti postopek odmere dohodnine.
- Če je zavezanec za dohodnino vložil napoved po izdaji informativnega izračuna dohodnine, davčni kontrolor primerja podatke iz napovedi s podatki v informativnem izračunu. Če so podatki enaki, kontrolor obvesti davčnega zavezanca, da mu napovedi ne bi bilo potrebno vlagati in ga pozove, da se izjasni ali napoved umika ali pa vztraja, da se mu izda odločba o odmeri dohodnine. Davčni kontrolor o obvestilu zavezanca in umiku ugovora oz. napovedi sestavi uradni zaznamek. Če zavezanec ugovora oz. napovedi ne umakne, se mu izda odločba o odmeri dohodnine. Kadar se podatki iz napovedi razlikujejo od podatkov v informativnem izračunu dohodnine in kadar je napoved vložena v roku za ugovor, se jo obravnava v skladu s postopki, ki veljajo za obravnavo ugovora oz. dopolnitve informativnega izračuna dohodnine. Kadar napoved za odmero dohodnine, v kateri se podatki razlikujejo od podatkov v informativnem izračunu dohodnine, ni vložena v roku za ugovor, davčni kontrolor izvede preliminarni izračun dohodnine. Če je po napovedi ugotovljena višja davčna obveznost, kot je bilo izračunano v informativnem izračunu dohodnine, se takšna napoved šteje za samoprijavo in obravnava v skladu z 63. členom ZDavP-2. Kadar davčni kontrolor ugotovi, da z informativnim izračunom dohodnine naloženo doplačilo zavezanec ni poravnal, se šteje, da informativni izračun dohodnine zavezancu ni bil vročen in se zavezancu dohodnina odmeri po napovedi. Pri tem mora davčni kontrolor voditi ugotovitveni postopek in se odločiti, ali je v ugotovitvenem postopku sodelovanje zavezanca potrebno ali lahko dejansko stanje ugotovi brez njega. Kadar davčni kontrolor povabi zavezanca na ustno obravnavo, o njej sestavi zapisnik. Če pa se zavezanec na vabilo ne odzove, davčni kontrolor izvede

ugotovitveni postopek brez zavezanca, o čemer sestavi uradni zaznamek. Kontrolor namesto vabila na razgovor, davčnemu zavezancu lahko pošlje tudi pisni poziv za dopolnitev ali popravek podatkov iz napovedi ali pa ga pozove ustno. Če zavezanca pozove ustno, sestavi uradni zaznamek. Če je zavezanec za dohodnino vložil napoved, v kateri se podatki razlikujejo od podatkov v informativnem izračunu dohodnine in le-ta ni vložena v roku za ugovor, lahko zavezanec za dohodnino na podlagi določb ZUP-a vloži predlog za vrnitev v prejšnje stanje. Če je predlogu mogoče ugoditi, davčni kontrolor izda sklep o vrnitvi v prejšnje stanje. Takšno napoved obravnava kot ugovor oz. dopolnitev informativnega izračuna dohodnine. Če pa predlogu za vrnitev v prejšnje stanje ni mogoče ugoditi, izvede preliminarni izračun dohodnine po napovedi in ravna tako, kot je navedeno v prejšnji alineji.

- Če je zavezanec vložil napoved za odmero dohodnine in zanj informativni izračun dohodnine ni bil izdan, mora davčni kontrolor preveriti navedbe zavezanca in na podlagi podatkov iz uradnih evidenc ter podatkov zavezanca izdati odločbo o odmeri dohodnine ali sklep o ustavitvi postopka. Davčni kontrolor tudi v tem primeru ugotovitveni postopek vodi s sodelovanjem zavezanca ali brez njega. V ugotovitvenem postopku davčni kontrolor preveri status rezidentstva in dohodke zavezanca. Če ugotovi, da je napoved vložil nerezident RS oziroma ni rezident države članice EU, pripravi sklep o ustavitvi postopka. Če vloži napoved za odmero dohodnine fizična oseba, ki je rezident države članice EU in v RS dosega dohodke iz zaposlitve, dohodke iz opravljanja dejavnosti ali dohodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, ki so obdavčeni v RS, lahko uveljavlja splošno olajšavo in posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane. V primeru vložene napovedi za odmero dohodnine s strani rezidenta članice EU mora davčni kontrolor preveriti dokazila o tem, da znašajo navedeni dohodki, doseženi v RS, najmanj 90% njegovega celotnega obdavčljivega dohodka v davčnem letu. V primeru, da znašajo dohodki nad 90%, se mu izda določba o odmeri dohodnine, v nasprotnem primeru pa sklep o ustavitvi postopka.

Sklep o ustavitvi postopka odmere dohodnine se izda tudi v naslednjih dveh primerih:

- če zavezanec vloži napoved za odmero dohodnine brez podatkov o dohodkih in davčni kontrolor v ugotovitvenem postopku ugotovi, da zavezanec v davčnem letu dejansko ni prejel nobenih dohodkov, obdavčenih z dohodnino in
- če napoved vloži zavezanec, rezident RS, ki je prejel samo dohodke iz vira v drugi državi, ki se po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja ne obdavčijo v RS.

Davčni kontrolor v postopku odmere dohodnine na podlagi podatkov iz uradnih evidenc ugotavlja tudi, ali so napoved za odmero dohodnine za davčno leto vložili vsi zavezanci za dohodnino, ki bi jo po zakonu morali. Vsem zavezancem, ki napovedi za dohodnino niso vložili pozove k vložitvi napovedi bodisi s pisnim pozivom bodisi ustno, sestavi uradni zaznamek. Vsem zavezancem za dohodnino, ki bi morali vložiti napoved za odmero dohodnine in so ugotovljeni na podlagi opravljene primerjave

podatkov za odmero dohodnine iz uradnih evidenc, pa tega niso storili, se izda odločba po uradni dolžnosti brez predhodnega pozivanja (DURS. Določitev davčne obveznosti-Odmera dohodnine na podlagi napovedi, 2008). Na podlagi napovedi za odmero dohodnine se izda odločba o odmeri dohodnine po tem, ko se opravijo vse logične, računске in vsebinske kontrole.

4.2.3 Ugotavljanje dejstev

Davčni organ mora pred izdajo odločbe o odmeri dohodnine po vestni in skrbni presoji vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj ter na podlagi uspeha celotnega postopka ugotoviti vsa dejstva in okoliščine, ki imajo pomen za odmerno odločbo, ter omogočiti strankam, da zavarujejo in uveljavljajo svoje pravice in interese.

Davčni organ lahko izda odločbo o odmeri dohodnine, če spozna, da so podatki iz davčne napovedi popolni in pravilni, ali če ima sam ali lahko zbere uradne podatke, ki so potrebni za odločbo, tako da ni potrebno zaslišanje stranke zaradi zavarovanja njenih pravic in interesov.

Začetku postopka sledi ugotovitveni postopek, ki se nanaša na ugotavljanje dejstev in okoliščin, ki so po zakonu o obdavčitvi merodajni za odmero davka. Presoja pravilnosti uporabe materialnega prava je namreč mogoča šele potem, ko je dejansko stanje pravilno in popolno ugotovljeno (sklep VS RS, I-Up252/01). Davčni organ lahko odloči na podlagi verjetno izkazanih dejstev le izjemoma, če tako določa ta zakon (na primer v skrajšanem ugotovitvenem postopku pri nujnih ukrepih v javnem interesu) ali po zakonu o obdavčenju (Jerovšek et al., 2008, str. 189).

Dejstva, na podlagi katerih se izda odločba o odmeri dohodnine, se ugotovijo z dokazi. Kot dokaz se uporabi vse, kar je primerno za ugotavljanje stanja stvari in kar ustreza posameznemu primeru, zlasti pa listine, priče, izjave strank, izvedence in ogleda (ZUP, 164. člen). V postopku odmere dohodnine se najpogosteje ugotavljajo naslednja dejstva:

- dejanska višina prejetih dohodkov,
- znesek davka plačanega v tujini,
- upravičenost uveljavljanja olajšave za vzdrževane družinske člane in drugih posebnih olajšav,
- dokazovanje višine dejanskih stroškov,
- rezidentski status.

Ali je treba kakšno dejstvo dokazovati ali ne, odloča uradna oseba, ki vodi postopek, glede na to, ali utegne to dejstvo vplivati na odločitev o zadevi. Dokazi se izvedejo praviloma potem, ko se ugotovi, kaj je v dejanskem pogledu sporno ali kaj je treba dokazati. Dokazovati ni treba dejstev, ki so splošno znana. V psihološkem smislu je dokazovanje miselni proces, na podlagi katerega se uradna oseba, ki vodi postopek, odloča, katere dokaze bo izvedla in kako jih bo izvajala. V postopku ocenjuje rezultate dokazov (Breznik et al., 2004, str. 535).

4.2.3.1 Sodelovanje zavezancev v postopku pred izdajo odločbe

Zavezanec za dohodnino ima pravico udeleževati se ugotovitvenega postopka pred izdajo odločbe o odmeri dohodnine in za namene pravilne in zakonite odločbe, dajati potrebne podatke ter braniti svoje pravice in z zakonom zavarovane koristi. Davčni zavezanec sme navajati dejstva, ki utegnejo vplivati na rešitev zadev, in izpodbijati pravilnost navedb, ki se ne ujemajo z njegovimi navedbami. Vse do izdaje odločbe o odmeri dohodnine ima pravico dopolnjevati in pojasnjevati svoje trditve, če pa stori to po ustni obravnavi, mora opravičiti, zakaj tega ni storil na ustni obravnavi. »Načelo zaslišanja stranke organu nalaga, da pred odločitvijo o upravni zadevi da stranki oziroma strankam možnost, da se izrečejo o dejstvih oziroma okoliščinah, pomembnih za odločbo. Z vidika stranke to načelo pomeni procesno pravico, ki je lahko omejena samo z zakonom (tretji odstavek 9. člena), pa še to le tedaj, ko je takšna omejitev ustavno dopustna (primerjaj 22. člen ustave RS). Če ta pravica ni omejena z zakonom, pomeni kršitev načela zaslišanja stranke absolutno bistveno kršitev pravil postopka (3. točka drugega odstavka 237. člena ZUP) (Breznik et al., 2004, str. 95)«.

Uradna oseba, ki vodi postopek, si sicer po uradni dolžnosti priskrbi podatke o dejstvih, o katerih vodi uradno evidenco organ, pristojen za odločanje. Enako ravna uradna oseba glede dejstev, o katerih vodi uradno evidenco kakšen drug državni organ oziroma organ samoupravne lokalne skupnosti ali nosilec javnega pooblastila (ZUP, 139. člen). Ker pa je v postopku odmere dohodnine določena dejstva in okoliščine mogoče pridobiti le od zavezanca in ne po uradni dolžnosti, mora uradna oseba določena dokazila pridobiti neposredno od zavezanca za davek. Takšna dokazila so predvsem:

- dokazila o plačanem davku v tujini,
- dokazila o prejetih dohodkih iz tujine,
- dokazilo o rezidentskem statusu druge države,
- dokazila o investicijskih vlaganjih v osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejavnost,
- dokazila o višini dejanskih stroškov,
- idr.

4.2.3.2 Ustna obravnava

Proces, v katerem zavezanec za dohodnino in uradna oseba, ki vodi postopek, sodelujeta s svojo fizično navzočnostjo in vodita ustni razgovor, se imenuje ustna obravnava.

ZDavP-2 vsebuje glede ustne obravnave v primerjavi z ZUP posebno določbo, in sicer, da je v davčnem postopku pri ustni obravnavi javnost izključena (ZDavP-2, 75. člen). »Ustna obravnava je osrednji dogodek oziroma procesno dejanje posebnega ugotovitvenega postopka. Glede ustne obravnave vsebuje ta zakon le določbo o izključenosti javnosti iz glavne obravnave v davčnem postopku, sicer veljajo določbe 154. – 163. člena ZUP-a. Ta posebnost temelji na načelu varstva pravic strank, saj se v davčnem postopku praviloma obravnavajo premoženjska razmerja in stanja (na

primer poslovna tajnost, poslovne namere, know-how), za katera prizadeti praviloma ne želijo publicitete. Posredno gre pri tem celo za varstvo zasebnosti po 35. členu Ustave RS, kar zagotavlja režim davčne tajnosti (glejte 15. in naslednje člene ZDavP-2) v vseh fazah davčnega postopka (Jerovšek et al., 2008, str. 195).

Uradna oseba, ki vodi postopek odmere dohodnine, mora zavezancu za dohodnino na ustni obravnavi ali izven ustne obravnave pisno oziroma ustno na zapisnik omogočiti (ZUP, 146. člen):

- da se izreče o vseh okoliščinah in dejstvih, ki so bila navedena v ugotovitvenem postopku;
- da se izreče o predlogih in ponujenih dokazih;
- da sodeluje pri izvedbi dokazov;
- da se seznanj z uspehom dokazovanja ter se o tem izreče.

Davčni organ ne sme izdati odločbe o odmeri dohodnine, preden se davčnemu zavezancu ne da možnost, da se izreče o dejstvih in okoliščinah, ki so pomembna za izdajo odločbe. Kršitev navedenih pravil postopka šteje po ZUP-u za bistveno kršitev pravil postopka.

Davčni organ, ki vodi postopek odmere dohodnine mora ukreniti vse potrebno, da se ustna obravnava opravi brez zavlačevanja. Če je mogoče tudi brez prekinitve in preložitve. Povabljenemu zavezancu na ustno obravnavo je treba pustiti zadosti časa, da se lahko pripravi na obravnavo in da lahko pravočasno in brez izrednih stroškov pride k obravnavi. Povabljenemu se pusti praviloma osem dni od vročitve vabila do dneva obravnave. Ustna obravnava se v postopku odmere dohodnine opravi praviloma na sedežu davčnega urada, ki vodi postopek.

4.2.3.3 Stroški postopka

Vsakega zavezanca za davek bremenijo stroški, ki jih ima zaradi davčnega postopka kot so: stroški za prihod, zamuda časa in izgubljeni zaslužek (ZDavP-2, 79. člen). Na novo je uveden tudi kriterij uspeha v postopku. Navedeno velja tudi za zavezance za dohodnino oz. v postopku odmere dohodnine.

Če se ugotovitve davčnega ne razlikujejo od vložene napovedi za odmero dohodnine, krijeta davčni organ in zavezanec vsak svoje stroške. Višino najvišjega povračila stroškov pravnega zastopanja in strokovne pomoči določi minister, pristojen za finance. Ne glede na vse navedeno plača vse stroške postopka v vsakem primeru udeleženec v postopku, če jih je povzročil po svoji krivdi. »Pri stroških je namreč glede na prejšnjo ureditev ključnega pomena novi kriterij uspeha oziroma njegovo tolmačenje (drugače kot po ZUP-u). Davčni organ in stranka namreč krijeta vsak svoje stroške, če se ugotovitve davčnega organa ne razlikujejo od predloženega obračuna oziroma vložene napovedi. Posebej glede taks je treba pripomniti, da sicer ZUP po noveli od 1.1.2005 taks ne všteva v stroške postopka, torej je ZDavP-2 v tem pogledu glede na ZUP posebnost (Jerovšek et al., 2008, str. 204). »Pri obračunavanju stroškov je poleg ZDavP-2 in ZUP treba upoštevati tudi Pravilnik o

stroških v upravnem postopku (Uradni list RS, št. 86/2005) glede odmere plačila ali nagrade za izvedensko delo, vrednotenje zastopstva, itd. S tem pravilnikom se sicer urejajo način zaračunavanja in izplačevanja, merila glede oprostitve, obročnega plačevanja in odloga, povračila ter način zaračunavanja in izplačevanja stroškov pričam, izvedencem in tolmačem. Davčni organ mora ravnati tudi po pravilniku o izvajanju zakona o davčnem postopku. V skladu s predzadnjim odstavkom 79. člena ZDavP-2 ta pravilnik posebej določi višino najvišjega povračila stroškov pravnega zastopanja in strokovne pomoči, torej se glede tega vprašanja ne uporablja pravilnik na podlagi ZUP-a. Po 27. in 28. členu pravilnika se stroški za odvetnike odmerijo po odvetniški tarifi. Če pooblaščenec ni odvetnik, velja stanovska tarifa, če je pooblaščenec član ustreznega združenja (na primer davčni svetovalec). Pri tem je limit stroškov določen z odvetniško tarifo. Priglašene stroške zastopstva oziroma strokovne pomoči mora uradna oseba, ki vodi postopek, preveriti. Preveriti mora dvoje, in sicer, ali so priglašeni stroški v skladu s tarifo, predvsem pa to, ali je pooblaščenec opravil dejanje, ki ga zaračunava. Priglašeni višji ali nenastali stroški, se ne priznajo (Jerovšek et al., 2008, str. 205).

Stroški davčnega organa, kot so: potni stroški uradnih oseb, stroški za oglase, obrazce in podobno, ki nastanejo v postopku, začetem po uradni dolžnosti, bremenijo davčni organ, ki je začel davčni postopek. Izdatki za upravne takse, pravno zastopanje in strokovno pomoč, izdatki za priče, izvedence, tolmače in ogled grede v breme davčnega organa, če se je postopek končal ugodno za zavezanca za davek, oziroma v breme zavezanca za davek, če se je postopek zanj končal neugodno.

Odločitev o stroških postopka je obvezni sestavni del informativnega izračuna dohodnine in odločbe o odmeri dohodnine.

Ker sta informativni izračun dohodnine in odločba o odmeri dohodnine upravna akta, izdana po uradni dolžnosti, se v njuni obrazložitvi navede, da mora v skladu s petim odstavkom 213. členom ZUP organ odločiti tudi o tem, ali so nastali stroški postopka in da, glede na to, da posebni stroški postopka niso nastali, je organ odločil, kot je razvidno iz izreka. V izreku pa je odločeno, da posebni stroški v tem postopku niso nastali.

V postopku reševanja ugovorov zoper informativni izračun dohodnine in pritožb zoper odločbe o odmeri dohodnine pa lahko nastanejo tudi stroški postopka, zato je v odločbi potrebno navesti, kdo jih mora plačati, komu in v katerem roku, ali navesti, da bo o stroških postopka izdan poseben sklep.

V postopku odmere dohodnine se morajo na zahtevo davčnega zavezanca v breme davčnega organa najpogosteje povrniti stroški pravnega zastopanja za vlaganje pritožb zoper odločbe o odmeri dohodnine. V večini primerov pravno zastopanje niti ne bi bilo potrebno, pa vendarle se davčni zavezanci zaradi nepoznavanja zapletene zakonodaje odločajo za pravno zastopanje, ker se ne zavedajo, da mora davčni organ tudi v pritožbenem postopku po uradni dolžnosti nuditi pomoč neuki stranki.

Sicer pa so dokumenti in dejanja v zvezi s postopki pred davčnim organom takse prosti, na podlagi 4. točke 28. člena Zakona o upravnih taksah – ZUT (Uradni list RS, št. 8/2000, 44/2000, 81/2000, 33/2001, 45/2001, 42/2002, 18/2004, 40/2004-UPB1, 91/2005, 114/2005-UPB2, 131/2006 (5/2007-popr.), 14/2007, 42/2007-UPB3 in 126/2007).

4.3 IZRAČUN DOHODNINE NA LETNI RAVNI

Dohodnina je davek od dohodkov fizičnih oseb (ZDoh-2, 1. člen). Dohodnino davčni organ ugotovi z odločbo na podlagi podatkov, s katerimi razpolaga davčni organ, in na podlagi podatkov davčnega zavezanca. Podatki davčnega organa so tisti podatki, ki mu jih najpozneje do 31. januarja tekočega davčnega leta za preteklo leto posredujejo zavezanci za dajanje podatkov – izplačevalci dohodkov. Pri odmeri dohodnine pa davčni organ uporabi tudi druge podatke iz uradnih evidenc.

V primerjavi z ureditvijo po ZDavP-1 tudi ZDavP-2 ohranja postopek odmere dohodnine na podlagi napovedi za odmero dohodnine. Bistvena sprememba oz. poenostavitev je uvedena z vlaganjem davčne napovedi za odmero dohodnine. Davčni organ namreč zavezancem za dohodnino posreduje informativni izračun dohodnine, ki pod določenimi pogoji velja za napoved za odmero dohodnine. Vse napovedi za odmero dohodnine so zavezancem na voljo na spletnih straneh DURS v slovenskem, italijanskem in madžarskem jeziku. Napovedim so priložena tudi podrobnejša navodila za izpolnjevanje obrazca.

4.3.1 Odmera akontacij dohodnine od dohodkov, ki se všttevajo v letno davčno osnovo

Dohodki iz zaposlitve, iz dejavnosti, iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice in drugi dohodki se v načelu obdavčujejo tako, da se vključujejo v letno napoved za dohodnino in obdavčujejo prek letne davčne osnove, sintetično prek progresivnih stopenj določenih v zakonu, ki ureja dohodnino in znašajo 16, 27 ali 41 odstotkov, in ob upoštevanju davčnih olajšav.

Akontacija dohodnine se izračuna na štiri različne načine, in sicer (ZDavP-2, 278. člen):

1. plačnik davka v obračunu davčnega odtegljaja,
2. davčni zavezanec sam v davčnem obračunu,
3. davčni organ v odločbi, izdani na podlagi napovedi zavezanca oziroma podatkov o katastrskem dohodku kmetijskih in gozdnih zemljišč,
4. od dohodkov, od katerih se v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, med letom izračunava in plačuje akontacija, če ni z ZDavP-2 drugače določeno.

Akontacija dohodnine se plača torej bodisi od izplačilu dohodka bodisi jo ugotovi davčni organ z odločbo. Ob izplačilu dohodka opravi plačilo akontacije dohodnine plačnik davka oziroma izplačevalec dohodka v obračunu davčnega odtegljaja. V primerih, ko dohodek izplača oseba, ki ni plačnik davka (izplačevalec je npr. fizična oseba ali pa je dohodek izplačan v tujini), akontacijo dohodnine ugotovi davčni organ na podlagi napovedi davčnega zavezanca. Plačnik davka je pravna oseba oziroma združenje oseb, vključno z družbo civilnega prava po tujem pravu, ki je brez pravne osebnosti, samostojni podjetnik posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost, ki izplača dohodek, od katerega se v skladu z ZDavP-2 in zakoni o obdavčenju izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj.

Akontacija dohodnine se izračuna in plača od davčnih osnov in po stopnjah, določenih z zakonom, ki ureja dohodnino, razen če je z zakonom drugače določeno.

Rok za vložitev napovedi je odvisen od vrste izplačanega dohodka. Davčni zavezanci morajo za dohodke, ki se všttevajo v letno davčno osnovo za dohodnino, napovedi za odmero dohodnine, davčnemu organu predlagati v naslednjih rokih:

Tabela 1: Roki za vložitev napovedi za odmero akontacije dohodnine

Vrsta napovedi za odmero akontacije dohodnine	Rok za vložitev napovedi
Napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve	- do 10. dne v mesecu za pretekli mesec (rezident), - v 7. dneh od dneva izplačila (nerezident),
Napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve – delovnega razmerja ali pokojnine	- v 7. dneh od dneva, ko je dohodek prejet prvič, nato ponovno v 7. dneh od dneva, ko je bila prejeta za več kot 10% spremenjena višina dohodka, - lahko se vloži tudi za vsako novo davčno leto v mesecu decembru tekočega leta za naslednje leto,
Davčni obračun akontacije dohodnine od dohodka iz dejavnosti	- najpozneje do 31. marca tekočega leta za preteklo leto, - v 30. dneh od prenehanja opravljanja dejavnosti med letom,
Napoved za odmero akontacije dohodnine v primeru ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov	- do 15. v mesecu za preteklo trimesečje,
Napoved za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz oddajanja premoženja v najem in dohodka iz prenosa premoženjske pravice	- v 15. dneh od prejema dohodka, - najpozneje do 15. januarja tekočega leta za preteklo leto, če oddaja premoženje v najem več mesecev v letu,
Napoved za odmero akontacije dohodnine od drugih dohodkov	- v 7. dneh od dneva prejema dohodka.

Vir: lasten po ZDavP-2, 2009.

Obrazci za obračun davčnega odtegljaja (REK obrazce), davčne obračune (npr. obračun akontacije od dohodka iz dejavnosti) in davčne napovedi (npr. napoved za odmero akontacije od dohodka iz zaposlitve), so predpisani s strani ministra, pristojnega za finance. Obrazci vsebujejo vse potrebne podatke za določanje davčne osnove oziroma izračun akontacije dohodnine, in podatke, potrebne za nadzor, uveljavljanje davčnih olajšav in identifikacijo zavezancev za davek.

Akontacije dohodnine se z odločbo ne odmerijo, če davek ne presega 10 evrov. O tem se sestavi uradni zaznamek v zadevi. Se pa dohodki, od katerih davek ni presegel 10 evrov, vključujejo v skupno letno davčno osnovo za odmero dohodnine na letnem nivoju. Na ta način se odraža načelo ekonomičnosti postopka. Podobna ureditev je veljala tudi v času veljavnosti Zakona o davčnem postopku – ZDavP, z uveljavitvijo ZDavP-2 pa je to pravilo znova uzakonjeno. Navedeno pa ne velja v primeru, kadar davčni organ odmeri davčne in druge obveznosti, ki so prihodek samoupravnih lokalnih skupnosti (npr. nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča, davek od premoženja).

4.3.2 Ugotavljanje letne davčne osnove rezidenta

Letna davčna osnova od dohodkov rezidenta, pridobljenih v davčnem letu, je vsota davčnih osnov od dohodka iz zaposlitve, dohodka iz dejavnosti, dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, dohodka iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice ter drugih dohodkov, vključno s povečanji in zmanjšanji, določenimi pri posamezni vrsti dohodka (ZDoh-2, 109. člen). V istem členu ZDoh-2 je tudi navedeno, katere davčne osnove (npr. davčna osnova od dohodkov iz dejavnosti iz drugega odstavka 47. člena ZDoh-2) se zmanjšajo za obvezne prispevke za socialno varnost

Letna davčna osnova za dohodnino se lahko ugotavlja tudi za rezidente držav članic EU, če fizična oseba rezident države članice EU in v RS dosega dohodke iz zaposlitve, dohodke iz opravljanja dejavnosti ali dohodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, ki so obdavčeni v RS in znašajo prej navedeni dohodki, doseženi v RS, najmanj 90% njegovega celotnega obdavčljivega dohodka v davčnem letu.

4.3.3 Uveljavljanje davčnih olajšav

Davčni zavezanci – rezidenti lahko letno davčno osnovo za odmero dohodnine znižajo z davčnimi olajšavami, vendar največ do višine pozitivne davčne osnove. Če je znesek davčnih olajšav višji kot je letna davčna osnova, potem znaša letna davčna osnova nič (DURS. Dohodnina. 2007, str. 32).

Nekatere davčne olajšave se davčnemu zavezancu priznajo samodejno, druge pa se lahko uveljavljajo, če so zanje izpolnjeni z zakonom določeni pogoji.

V zakonu, ki ureja dohodnino, so olajšave razvrščene na splošno, osebne, posebne osebne, posebne (olajšave za vzdrževane družinske člane), olajšave za rezidente držav članic EU ter olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje.

Zneski olajšav se enkrat letno uskladijo s koeficientom rasti cen življenjskih potrebščin v RS za mesec november tekočega leta v primerjavi z mesecem novembrom prejšnjega leta, po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije.

Splošna olajšava (v višini 2.959,60 evrov za leto 2008) se prizna vsakemu rezidentu RS, pod pogojem, da drug zavezanec za njega ne uveljavlja posebne olajšave za vzdrževanega družinskega člana.

Poleg splošne olajšave, se rezidentu, katerega skupni dohodek iz zaposlitve, dejavnosti, osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, iz oddajanja premoženja v najem, prenosa premoženjske pravice in drugih dohodkov (brez dohodka, ki je oproščen plačila dohodnine oziroma se ne všteva v davčno osnovo) v letu, za katero se odmerja dohodnina, ne presega 8.300 evrov, prizna dodatno zmanjšanje letne davčne osnove v višini 2.000 evrov letno, skupaj torej 4.959,60 evrov. Če skupni dohodek rezidenta presega 8.300 evrov in ne presega 9.600 evrov, se poleg splošne olajšave prizna dodatno zmanjšanje letne davčne osnove v višini 1.000 evrov, skupaj torej 3.959,60 evrov.

Osebne olajšave ki jih lahko uveljavlja zavezanec za dohodnino, so določene v 112. členu ZDoh-2) in se delijo na invalidsko olajšavo, seniorsko olajšavo in zmanjšanje dohodnine v višini 13,5 % odmerjene pokojnine, priznavalnine oz. invalidnine se prizna zavezancem, ki prejema pokojnino iz obveznega invalidskega zavarovanja ali priznavalnino po zakonu o republiških priznavalninah in zakonu o uresničevanju javnega interesa na področju kulture ali invalidnino po predpisih, ki urejajo obvezno pokojninsko invalidsko zavarovanje.

Poleg osebnih olajšav so v 113. členu ZDoh-2, določene tudi posebne osebne olajšave, ki jih lahko uveljavlja zavezanec za dohodnino. Posebne osebne olajšave pripadajo pod določenimi pogoji samozaposlenim v kulturi, samostojnim novinarjem, samostojnim poklicnim športnikom, študentom in dijakom.

Poleg navedenih olajšav lahko zavezanci za dohodnino, ki vzdržujejo družinske člane, na podlagi 114. člena ZDoh-2, uveljavljajo tudi posebno olajšavo. Posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane lahko uveljavlja vsak zavezanec za dohodnino ne glede na to, ali je vzdrževane družinske člane uveljavljal že med letom ali ne. Olajšava se lahko uveljavlja za tiste vzdrževane družinske člane, ki imajo v RS prijavljeno bivališče ali so državljani RS oz. druge države EU ali so rezidenti države, s katero ima Slovenija sklenjeno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka. Če zavezanec vzdrževanega družinskega člana ni vzdrževal vse leto, se za priznanje olajšave upošteva le čas, ko je zavezanec dejansko preživljal tega člana.

Kdo se lahko šteje za vzdrževane družinske člane, je natančno določeno v 115. členu ZDoh-2. Predvsem se olajšava za vzdrževane družinske člane lahko pod določenimi pogoji prizna za otroke, zakonce ali zunajzakonske partnerje, razvezane zakonce, starše oz. posvojitelje, tašče oz. taste, člane kmečkega gospodinjstva. Na splošno rečeno, morajo vzdrževani družinski člani izpolnjevati pogoje kot so mladost, šolanje na srednji, višji ali visoki stopnji do 26. leta starosti, pomanjkanje lastnih sredstev za preživljanje, posebne potrebe za varstvo in nego, idr.

Zavezanec za dohodnino lahko uveljavlja posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane ne glede na to, ali je vzdrževane družinske člane uveljavljal že med davčnim letom ali ne. Pomembno je le, da ima poleg zgoraj navedenih pogojev, vzdrževani družinski član prijavljeno bivališče v RS ali je državljan RS oz. druge države članice EU ali je rezident države, s katero ima RS sklenjeno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka.

Zavezancem za dohodnino se posebna olajšava za vzdrževane družinske člane prizna na podlagi podatkov, ki jih do 31. januarja tekočega leta za preteklo leto davčnemu organu posredujejo zavezanci za dajanje podatkov. Na podlagi teh podatkov bo nato davčni organ zavezancem posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane priznaval že pri informativnem izračunu dohodnine. Zavezanci pa lahko do navedenega roka posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane uveljavljajo tudi na posebnem obrazcu, ki ga vložijo pri davčnem organu. Če tega ne stori do 31. januarja tekočega leta, lahko posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane uveljavlja tudi v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine. Glede na to, da ZDoh-2 določa, da se za istega vzdrževanega družinskega člana v davčnem letu prizna posebna olajšava samo enemu zavezancu, drugemu pa le morebitna razlika do celotne olajšave (deseti odstavek 114. člena), pa je zaradi različnih dogovorov zavezancev, ki vzdržujejo istega vzdrževanega družinskega člana, v prvem odstavku tem zavezancem omogočeno, da posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane uveljavljajo tudi v ugovoru zoper informativni izračun (Jerovšek et al., 2008, str. 531).

Davčni zavezanec, ki pa vlaga napoved za odmero dohodnine, lahko uveljavlja posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane tudi po poteku roka za vložitev napovedi, vendar najpozneje v roku za pritožbo na odločbo o odmeri dohodnine.

Če zavezanec za dohodnino do 31. januarja tekočega leta vloži vlogo za uveljavljanje posebne olajšave za vzdrževane družinske člane, bo lahko davčni organ zavezancu izdal korekten informativni izračun dohodnine in bo tako postopek odmere dohodnine končan veliko prej kot, če zavezanec vloge ne vloži in olajšavo uveljavlja šele v ugovoru oz. dopolnitvi informativnega izračuna dohodnine. V slednjem primeru bo namreč zavezancu dohodnina odmerjena šele do 31. oktobra.

4.3.4 Poračun dohodnine na letni ravni

Odmera in poračun dohodnine se za posamezno davčno leto opravita po poteku leta, z odločbo davčnega organa, v rokih in na način, določenih z ZDavP-2 in ZDoh-2.

Od dohodnine, odmerjene zavezancu za posamezno davčno leto od dohodkov, ki se všttevajo v letno davčno osnovo, se odšteje med letom plačana dohodnina od teh dohodkov. Med letom plačana dohodnina se šteje za akontacijo dohodnine. Če je znesek odmerjene dohodnine na letni ravni večji od zneska med letom plačane akontacije dohodnine, zavezanec doplača razliko dohodnine. Če je znesek odmerjene dohodnine na letni ravni manjši od zneska med letom plačane akontacije dohodnine, se zavezancu razlika dohodnine vrne (ZDoh-2, 123. člen).

Do obveznosti za doplačilo dohodnine na letni ravni pride v tistih primerih, ko je davčni zavezanec od svojih dohodkov med letom plačeval akontacijo dohodnine po stopnji, ki je nižja od mejne stopnje po kateri bodo ti dohodki obdavčeni na letni ravni. Najpogostejši primeri so (Denar. 2009, št. 8, str. 8):

- pri dohodkih iz najemnin, plačilih po pogodbah o delu, nagradah, itd., so dohodki, ki so med letom obdavčeni po 25% stopnji. Če je davčni zavezanec med letom zaslužil več kot 20.000 evrov dohodka, je zelo verjetno, da bodo ti dohodki na letni ravni obdavčeni po 41% stopnji, kar pomeni, da bo moral davčni zavezanec na vsakih 1.000 evrov teh dohodkov doplačati približno 160 evrov dohodnine,
- pri dohodkih iz delovnega razmerja je pogosto razlog za doplačilo dohodnine na letni ravni v uporabi povprečne stopnje akontacije dohodnine med letom,
- do doplačila dohodnine na letni ravni lahko pride tudi zaradi spremembe v zvezi z uveljavljanjem olajšave za vzdrževane družinske člane, ker se lahko zavezančeva medletna davčna osnova spremeni tudi za 2.000 evrov (za znesek olajšave, ki je bila uveljavljena med letom), zato lahko zavezanec pričakuje vsaj doplačilo v znesku 320 evrov (vsaj 16% od 2.000 evrov), pri čemer lahko olajšavo za vzdrževanega družinskega člana – otroka uveljavlja zakonec davčnega zavezanca.

Davčni zavezanci so običajno bolj zadovoljni, če se jim na podlagi poročuna dohodnine na letni ravni vrnejo med letom preplačane dohodnine. Manj pa so zadovoljni, če jo morajo po odločbi o odmeri dohodnine doplačati, čeprav so med letom plačevali manj kot bi bilo to potrebno.

Od dohodka iz delovnega razmerja, ki ga zavezanec prejme na podlagi sodne odločbe za pretekla leta, se dohodnina na letni ravni odmeri po posebej izračunani povprečni individualni stopnji zavezanca. Za izračun povprečne stopnje se upošteva 20% dohodka po sodni odločbi za pretekla leta, po tako izračunani povprečni stopnji pa se na letni ravni dohodnina odmeri od celotne neto letne davčne osnove zavezanca (ZDoh-2, 120. člen).

Pri dohodkih iz oddajanja premoženja v najem se lahko povprečijo le nadomestila za služnost ali nadomestila zaradi nemožnosti uporabe premoženja, ki so bila izplačana za več let in šele pri letni odmeri dohodnine. Za izračun povprečne stopnje se upošteva 20% dohodka iz preteklih let, po tako izračunani povprečni stopnji pa se na letni ravni dohodnina odmeri od celotne neto letne davčne osnove zavezanca.

4.4 ODMERA DOHODNINE PO LESTVICI ZA ODMERO DOHODNINE

4.4.1 Lestvica in stopnje dohodnine za leto 2009 v Republiki Sloveniji

Za odmero dohodnine se zneski neto letnih davčnih osnov enkrat letno uskladijo s koeficientom rasti cen življenjskih potrebščin v Sloveniji za mesec november tekočega leta v primerjavi z mesecem novembrom prejšnjega leta, po podatkih Statističnega urada Republike Slovenije; temu ustrezno se zneski dohodnine izračunajo. Zneske neto letnih davčnih osnov določi minister, pristojen za finance, najpozneje v decembru tekočega leta za naslednje leto. Odmera dohodnine se opravi po lestvici za odmero dohodnine s tremi davčnimi razredi s stopnjami od najnižje v višini 16% do najvišje v višini 41%. Lestvica je prikazana v spodnji tabeli.

Tabela 2: Stopnje dohodnine za leto 2009

Če znaša neto letna davčna osnova v eurih		Znaša dohodnina v eurih	
Nad	Do		
	7.410,42		16 %
7.410,42	14.820,83	1.185,67	+ 27 % nad 7.410,42
14.820,83		3.186,48	+ 41 % nad 14.820,83

Vir: Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2009, 2008.

Pri izračunu akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve, ki ga izplača glavni delodajalec se za davčno leto uporabijo stopnje dohodnine in lestvica preračunana na 1/12 leta, kot je za leto 2009 prikazano v spodnji tabeli.

Tabela 3: Stopnje dohodnine za leto 2009 in lestvica preračunana na 1/12 leta.

Če znaša neto mesečna davčna osnova v eurih		Znaša dohodnina v eurih	
Nad	Do		
	617,54		16 %
617,54	1.235,07	98,81	+ 27 % nad 617,54
1.235,07		265,54	+ 41 % nad 1.235,07

Vir: Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2009, 2008.

Pri izračunu dohodnine se davčnemu zavezancu priznajo tudi veljavne davčne olajšave, katerih zneski so za leto 2009 navedeni v spodnji tabeli.

Tabela 4: Višina skupne splošne olajšave je odvisna od višine skupnega dohodka in v letu 2009 znaša

Če znaša skupni dohodek v eurih		Znaša splošna olajšava v eurih
Nad	Do	
	8.557,30	5.113,35
8.557,30	9.897,60	4.082,35
9.897,60		3.051,35

Vir: Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2009, 2008.

Pri izračunu akontacije dohodnine od mesečnega dohodka iz delovnega razmerja se upoštevajo v spodnji tabeli navedeni zneski olajšav.

Tabela 5: Zneski olajšav za izračun akontacije dohodnine od mesečnega dohodka iz delovnega razmerja

Če znaša mesečni bruto dohodek iz delovnega razmerja v eurih		Znaša splošna olajšava v eurih
Nad	Do	
	713,11	426,11
713,11	824,80	340,20
824,80		254,28

Vir: Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2009, 2008.

Če delojemalec ne želi, da se mu pri izračunu akontacije dohodnine upošteva povečana splošna olajšava se davčna osnova zmanjša za 254,28 eura. Pri izračunu dohodnine se zavezancu priznavajo oz. zmanjšujejo osnovo za odmero dohodnino tudi osebne olajšave. Posebna osebna olajšava za rezidenta, ki se izobražuje in ima status dijaka ali študenta za leto 2009 znaša 3.051,35 eura.

Tabela 6: Znesek osebnih olajšav

Namen	Letna olajšava v eurih	Mesečna olajšava v eurih
invalidu s 100 % telesno okvaro	16.314,90	1.359,58
po dopolnjenem 65. letu starosti	1.313,17	109,43

Vir: Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2009, 2008.

Zneski posebnih olajšav za vzdrževane družinske člane za leto 2009 so prikazani v spodnji tabeli.

Tabela 7: Posebna olajšava za vzdrževane družinske člane - otroke

	Letna olajšava v eurih	Mesečna olajšava v eurih
Za prvega vzdrževanega otroka	2.251,46	187,62
Za vzdrževanega otroka, ki potrebuje posebno nego in varstvo	8.157,99	679,83
Za drugega vzdrževanega otroka	2.447,62	203,97
Za tretjega vzdrževanega otroka	4.082,27	340,19
Za četrtega vzdrževanega otroka	5.716,92	476,41
Za petega vzdrževanega otroka	7.351,57	612,63

Vir: Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2009, 2008.

Tabela 8: Posebna olajšava za vsakega drugega vzdrževanega družinskega člana

Letna olajšava v eurih	Mesečna olajšava v eurih
2.251,46	187,62

Vir: Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2009, 2008.

Olajšava za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje znaša do 2.604,54 eurov letno.

4.4.2 Lestvica in stopnje dohodnine za leto 2009 v Republiki Avstriji

Koalicijska vlada Republike Avstrije je pripravila novo davčno reformo, naj bi bila uveljavljena s 1.1.2009. Minimalna letna davčna razbremenitev bo za davčnega zavezanca, odvisno od njegovega individualnega dohodka, znašala najmanj 105

evrov do 1.350 evrov (Denar. Davčna reforma 2009. 2009, št. 4, str. 21). Nova lestvica za odmero dohodnine tako znaša:

Tabela 9: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2009 v Republiki Avstriji

Letni dohodek	Povprečna davčna stopnja	Maksimalna davčna stopnja
Do 11.000 evrov	0%	0%
Od 11.000 – 25.000 evrov	20,44%	36,50%
Od 25.000 – 60.000 evrov	33,73	43,21%
Nad 60.000 evrov		50%

Vir: Denar. 2009, št. 4, str. 21.

Značilnost nove lestvice za odmero dohodnine je, da se obdavčitev prične šele, če letni dohodek zavezanca znaša več kot 11.000 evrov (do spremembe se je obdavčitev pričela že pri 10.000 evrih). Druga značilnost davčne lestvice je, da se maksimalna davčna stopnja - 50%, prične pri vsakem delu letnega dohodka, ki znaša nad 60.000 evrov (do spremembe je ta znašal 51.000 evrov). Navedeno pomeni, da se vsak zaslužen cent, ki je zaslužen nad dohodkom 60.000 evrov, obdavči s 50 % dohodnine. Brez vsake davčne obremenitve pa lahko davčni zavezanec v Avstriji prejme 357,74 evra mesečnega dohodka oz. 5.008,36 evra na letni ravni, ne da bi bili od njega plačani davki in tudi socialni prispevki.

Iz lestvice za odmero dohodnine, ki velja v Republiki Sloveniji, in lestvice, ki velja v Republiki Avstriji, je razvidno, da so zavezanci za dohodnino v sosednji državi davčno veliko bolj razbremenjeni, kot so to v RS.

4.4.3 Primer izračuna dohodnine za zaposleno osebo z otroki (2008)

Dohodnina se pojmuje kot instrument za prerazporeditev tržnega dohodka in služi kot instrument za zmanjševanje socialnih razlik med davčnimi zavezanci (Kobal, 2006-junij, str. 3). Zaradi boljšega razumevanja načina izračuna dohodnine na letni ravni, ki temelji na matematičnih operacijah, je v nadaljevanju prikazan postopek izračuna dohodnine na konkretnem izmišljenem primeru, ki je pogost tudi v praksi.

Fizična oseba - zavezanec za dohodnino je v letu 2008 dosegel naslednje dohodke v evrih (Denar. Izračunavanje dohodnine in dohodninske olajšave. 2009, št. 7, str. 38):

- Bruto plačo (1101) 30.000, prispevki 4.830, akontacija dohodnine 2.500, regres (1103) 1.000, akontacija dohodnine 200.
- Po pogodbi o delu (1230) 2.000, normirani stroški 200, akontacija dohodnine 450.
- Najemnina od fizičnih oseb (4100) 4.000, normirani stroški 1.600, akontacija dohodnine 600.
- Avtorski honorar (4200) 1.000, normirani stroški 100, akontacija dohodnine 225.
- Nagrada (6300) 50, akontacija dohodnine 0.

Uveljavljala je naslednja znižanja in olajšave:

- Vzdrževani člani: hči - študentka rojena 1986 in sin rojen 1990.
- PDPZ: sam je plačal iz neto dohodkov 1.200.

Po prejemu informativnega izračuna dohodnine zavezanec najprej preveri podatke o višini dohodkov in olajšav. Če so pravilni, bo informativni izračun le shranil, če pa so napačni, pa bo zoper informativni izračun ugovarjal oz. ga dopolnil. V spodnji tabeli so prikazani dohodki zavezanca za dohodnino prejeti v letu 2008.

Tabela 10: Dohodki vpisani v informativnem izračunu dohodnine zavezanca

Oznaka dohodka	Vrsta dohodka	Dohodek	Prispevki	Stroški	Olajšava	Akontacija v RS	Osnova
1101	Plača	30.000,00	4.830,00			2.500,00	25.170,00
1103	Regres	1.000,00				200,00	1.000,00
1230	Drugo pog. razmerje	2.000,00		200,00		450,00	1.800,00
4100	Najemnina	4.000,00		1.600,00		600,00	2.400,00
4200	Avtorski honorar	1.000,00		100,00		225,00	900,00
6300	Nagrada	50,00				0,00	50,00
	Skupaj	38.050,00	4.830,00	1.900,00		3.975,00	31.320,00

Vir: Denar, 2009, št. 7, str. 38.

Olajšave, ki jih uveljavlja zavezanec za dohodnino so naslednje (v evrih):

- Olajšava za plačane premije PDPZ po pokojninskem načrtu – 1.200,00,
- Vzdrževani družinski član – hči, rojena 1986, sorodstveno razmerje A2, čas vzdrževanja od januarja do decembra, priznana olajšava 2.183,76,
- Vzdrževani družinski član – sin, rojen 1990, sorodstveno razmerje A1, čas vzdrževanja od januarja do decembra, priznana olajšava 2.374,02.

Izračun dohodnine je za davčnega zavezanca naslednji:

1. Skupaj odhodki 38.050,00
2. Skupaj prispevki – 4.830,00
3. Skupaj stroški – 1.900,00
4. Skupaj navedene olajšave – 8.717,38
 - Splošna olajšava 2.959,60
 - Olajšava za premije PDPZ 1.200,00
 - Posebna olajšava za vzdrževane družinske člane 4.557,78
5. Osnova za izračun dohodnine – 22.602,62
6. Odmerjena dohodnina – 6.463,29
7. Skupaj akontacije – 3.975,00
8. DOPLAČILO (8=6-7) 2.488,92

4.5 NAMENITEV DELA DOHODNINE ZA DONACIJE

Namenitev dela dohodnine za donacije je popolnoma nov instrument, ki je bil uveljavljen z ZDoh-2. Instrument omogoča davčnemu zavezancu rezidentu, da lahko zahteva, da se od 0,5% dohodnine, odmerjene po ZDoh-2 od dohodkov, ki se

vštevajo v letno davčno osnovo, nameni za financiranje splošno-koristnih namenov in za financiranje političnih strank in reprezentativnih sindikatov. Za splošno-koristne namene se štejejo humanitarni nameni (vključno z varstvom človekovih pravic), nameni varstva pred naravnimi in drugimi nesrečami, invalidski, dobrodelni, ekološki, kulturni, športni, religiozni in drugi nameni, ki se opravljajo v okviru dejavnosti rezidentov Slovenije, ki so po posebnih predpisih ustanovljeni za opravljanje navedenih dejavnosti kot nepridobitnih dejavnosti, in katerim je s posebnim zakonom ali na podlagi posebnega zakona, zaradi opravljanja te dejavnosti priznan poseben status ali določeno, da je njihova dejavnost v javnem interesu ali da je dobrodelna. Za omenjene rezidente se ne štejejo rezidenti pravne osebe, ki so jih ustanovile ali katerih člani so pravne osebe javnega prava (ZDoh-2, 142. člen). Podrobnejši način izvajanja namenitve dela dohodnine za donacije je določila vlada RS, ki objavlja tudi seznam upravičencev do donacij.

Davčni zavezanec lahko posameznemu upravičencu nameni 0,1%, 0,2%, 0,3%, 0,4% ali 0,5% dohodnine, seštevek vseh pa ne more presegati 0,5% dohodnine. Zahtevo za namenitev lahko davčni zavezanec odda kadarkoli prek sistema e-Davki na spletni strani edavki.durs.si ali pisno na obrazcu ali ustno na zapisnik pri davčnem uradu. Davčni organ upošteva veljavne zahtevke, s katerimi razpolaga na dan 31. decembra leta, za katero se dohodnina odmerja. Zahteva velja do trenutka, ko davčni organ prejme novo zahtevo ali preklic zahteve.

4.6 POSTOPEK ODMERE DOHODNINE OD DOHODKOV IZ KAPITALA

Novi zakon o dohodnini – ZDoh-2 je prinesel pomembno novost, in sicer se dohodki fizičnih oseb obravnavajo različno glede na njihovo naravo. Dohodki iz zaposlitve, iz dejavnosti, iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice in drugi dohodki se v načelu obdavčujejo tako, da se vključujejo v letno napoved za dohodnino in sodijo v skupino progresivno obdavčenih dohodkov. Dohodki iz kapitala med katere se vključujejo:

- obresti,
- dividende in
- dobiček iz kapitala,

pa se od leta 2006 ne vključujejo več v letno dohodninsko napoved, ker se izračunana in plačana dohodnina od navedenih dohodkov šteje kot dokončni davek in sodijo v skupino cedularno obdavčenih dohodkov. Ti dohodki se obdavčujejo z dohodnino po proporcionalni stopnji, ki je načeloma 20% in brez upoštevanja davčnih olajšav (DURS. Dohodnina-dohodek iz kapitala. 2007). V letu 2007 se je od obresti izračunavala in plačevala dohodnina po stopnji 15% od davčne osnove in se je ravno tako štela kot dokončni davek. Od leta 2008 tudi stopnja dohodnine od obresti znaša 20%. Pri dohodkih iz kapitala se uporablja termin dohodnina in ne akontacija dohodnine. Razlog je v tem, da se izračunana in plačana dohodnina od navedenih dohodkov šteje za dokončen davek. Izjema je le med letom izračunana dohodnina od dobička iz kapitala pri odsvojitvi nepremičnine, ki se šteje za akontacijo

dohodnine, saj lahko davčni zavezanec v letni napovedi za odmero dohodnine od dobička od odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov, ki jo vloži do 28. februarja, uveljavlja zmanjšanja dobička od odsvojitve nepremičnin za izgubo, doseženo z odsvojitvijo nepremičnine (Jerovšek et al., 2008, str. 608).

Na tem področju je tudi ZDavP-2 v primerjavi z ZDavP-1 prinesel bistvene novosti. Ena izmed njih je, da lahko zavezanec v napovedi za odmero dohodnine od dobička od odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov, uveljavlja tudi zmanjšanje pozitivne davčne osnove od dobička iz kapitala iz odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov ali iz odsvojitve nepremičnin za izgubo, doseženo z odsvojitvijo vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov ali z odsvojitvijo nepremičnin. Naslednja sprememba je pri načinu in roku za vložitev napovedi za odmero dohodnine od prejetih obresti in dividend, kadar obresti in dividende izplača oseba, ki ni plačnik davka. V tem primeru dohodnino ugotovi davčni organ z odločbo, na podlagi napovedi zavezanca, ki jo mora vložiti do 15. v mesecu za preteklo trimesečje, kar je drugače v primerjavi z ZDavP-1, ko je moral napoved vložiti v 15 dneh od prejema napovedi obresti in dividend.

Zavezanci za dohodnino za prejete dohodke iz kapitala, ki jih ne izplačajo plačniki davka in ob izplačilu ne opravijo davčnega odtegljaja, napovejo pri davčnem organu na predpisanem obrazcu s strani ministra za finance in v predpisanih rokih za posamezno vrsto dohodka. Na podlagi prejete napovedi davčni organ zavezancu v zakonsko določenem roku izda odločbo o odmeri dohodnine od dohodkov iz kapitala.

Odmerjeni znesek davka mora davčni zavezanec plačati v roku 30 dni od vročitve odločbe. V skladu z ZDavP-2 se odločbe o odmeri dohodnine od dohodkov iz kapitala vročajo navadno, zato se šteje, da je vročitev opravljena 20. dan od dneva odprave, to je datuma odtisnjenega na kuverti. Zapis datuma odpreme odločbe je za zavezanca pomemben zato, da si lahko sam izračuna, kdaj se bo štel, da je bila odločba vročena (datum odpreme + 20 dni = fikcija vročitve). Če zavezanec odmerjene dohodnine ne plača v roku, se mu odločba vroči z osebno vročitvijo, in sicer po določbah – ZUP. Če zavezanec odmerjene dohodnine ne plača niti na podlagi osebno vročene odločbe, davčni organ zoper njega uvede postopek davčne izvršbe.

V primeru, da se davčni zavezanec z višino odmerjene dohodnine od dohodkov iz kapitala ne strinja, lahko skladno s poukom o pravnem sredstvu, v 15. dneh od vročitve odločbe, vloži pritožbo. Pritožbo lahko vloži pisno ali ustno pri davčnem uradu, ki mu je izdal odločbo. Pritožba ne zadrži izvršitve odmerne odločbe. Davčni organ pa lahko po uradni dolžnosti odloži davčno izvršbo do odločitve o pritožbi, če oceni, da bi bilo pritožbi mogoče ugoditi. O morebitnem odlogu davčne izvršbe do rešitve pritožbe davčni zavezanec prejme posebno odločbo.

Glede ravnanja prvostopenjskega organa s pritožbo zoper odločbo o odmeri dohodnine od dohodkov iz kapitala se v davčnem postopku uporabljajo določbe ZUP.

Davčni organ najprej preizkusi, ali je pritožba pravočasna in ali jo je vložila upravičena oseba. Pritožba je dovoljena že po samem ZDavP-2. Če je pritožba prepozna ali jo je vložila neupravičena oseba, jo davčni organ zavrže s sklepom. Če davčni organ spozna, da je pritožba utemeljena, pa ni potreben nov ugotovitveni postopek, reši zadevo drugače in z novo odločbo nadomesti odločbo, ki se s pritožbo izpodbija. Zoper novo odločbo ima stranka pravico pritožbe. Če davčni organ prejme to pritožbo, mora zopet preveriti, ali so glede pritožbe izpolnjeni vsi zgoraj navedeni formalni pogoji. V primeru utemeljenosti pritožbe se z novo odločbo nadomesti izpodbijano pritožbo. Kadar pa davčni organ pravočasno pritožbo zoper odločbo o odmeri dohodnine od dohodkov iz kapitala in vloženo po upravičeni osebi, ne nadomesti z novo odločbo, mora pritožbo brez odlašanja, najpozneje pa v 15. dneh od dneva, ko jo prejme, poslati drugostopenjskemu organu, da o njej odloči. K pritožbi mora priložiti vse dokumente, ki se tičejo zadeve.

Če posameznik v nasprotju z zakonom ne vloži davčne napovedi, se ga kaznuje z globo 200 evrov. Z globo od 400 do 1.200 evrov se kaznuje za prekršek posameznik, če v davčni napovedi navede neresnične ali nepravilne ali nepopolne podatke in s tem spravi v zmotu davčni organ.

4.6.1 Postopek odmere dohodnine od obresti

Za obresti se po zakonu, ki ureja dohodnino štejejo obresti od posojil, obresti od dolžniških vrednostnih papirjev, obresti od denarnih depozitov pri bankah in hranilnicah ter drugih podobnih finančnih terjatev do dolžnikov, dohodke iz oddajanja v finančni najem, dohodek iz življenjskega zavarovanja in dohodek, ki ga zavezanec doseže na podlagi delitve prihodkov vzajemnega sklada v obliki obresti. Kot obresti se obdavčuje tudi vsako nadomestilo, ki ne predstavlja glavnice iz finančno dolžniškega razmerja, vključno z nadomestili za tveganje ali za zmanjšanje vrednosti glavnice iz finančno dolžniškega razmerja zaradi inflacije, če ni z ZDoh-2 drugače določeno. Kot obresti se obdavčujejo tudi diskonti, bonusi, premije in podobni dohodki iz finančno dolžniškega razmerja ali dogovora, ki se nanaša na finančno dolžniško razmerje (ZDoh-2, 81. člen). V 82. členu ZDoh-2 pa je določeno, da katerih obresti se dohodnina ne plačuje. Predvsem so to obresti od pozitivnega stanje na transakcijskem računu, obresti iz naslova neupravičeno ali preveč odmerjenih in plačanih davkov in prispevkov, obresti iz varčevalne pogodbe po nacionalni stanovanjski varčevalni shemi, in še nekatere druge.

V postopku odmere dohodnine od obresti davčni zavezanci vlagajo dve različni vrsti napovedi, in sicer:

- napovedi od obresti na denarne depozite in
- napovedi za druge obresti.

Dohodnina od drugih obresti se plačuje na dva načina (DURS. Dohodnina-dohodek iz kapitala. 2007):

- Če dohodek izplača plačnik davka, je ta dolžan izračunati, odtegniti in plačati dohodnino od obresti v breme dohodka zavezanca za davek. Plačana

dohodnina se šteje za dokončni davek, kar pomeni, da teh obresti za davčne namene ni treba davčnemu zavezancu napovedati v nobeni napovedi.

- Če obresti izplača oseba, ki ni plačnik davka (npr. obresti, dosežene neposredno pri banki ali hranilnici v državi, ki ni članica EU, obresti na dolžniške vrednostne papirje, dosežene neposredno iz tujine), mora te dohodke napovedati davčni zavezanec sam, in sicer do 15. dne v mesecu za preteklo trimesečje pri davčnem organu. Davčni zavezanec plača dohodnino od obresti na podlagi odmerne odločbe, ki jo izda krajevno pristojni davčni urad.

4.6.1.1 Postopek odmere dohodnine od obresti (razen od obresti na denarne depozite pri bankah in hranilnicah ustanovljenih v Sloveniji ter v drugih državah članicah EU)

Napoved za odmero dohodnine od obresti mora davčni zavezanec vložiti, kadar obresti izplača oseba, ki ni plačnik davka. Podpisano napoved na obrazcu »Napoved za odmero dohodnine od obresti« je treba vložiti do 15. dne v mesecu za preteklo trimesečje pri davčnem uradu, kjer je vpisan v davčni register (ZDavP-2, 326. člen). Prvo trimesečje je obdobje januar-marec, drugo trimesečje april-junij, tretje trimesečje julij-september in četrto trimesečje oktober-december. Napoved mora izpolniti v skladu z navodili za izpolnjevanje napovedi, navesti vse zahtevane podatke in priložiti tudi ustrezna dokazila, s katerimi dokazuje podatke o doseženih dohodkih (primeroma obvestilo o prejetem dohodku iz naslova obresti, ki jih izplača vzajemni sklad, pogodba o posojilu, danem fizični osebi, in podobno).

Davčno osnovo predstavljajo dosežene obresti. Od obresti se od davčne osnove izračuna in plača dohodnina po stopnji 20% in se šteje kot dokončni davek.

Odločbo o odmeri dohodnine od obresti davčni urad izda v roku 30 dni od vložitve napovedi. Postopek vročitve odločbe in ravnanje z morebitno pritožbo je opisano v podpoglavju 4.6.

4.6.1.2 Postopek odmere dohodnine od obresti na denarne depozite pri bankah in hranilnicah ustanovljenih v Sloveniji ter v drugih državah članicah EU

Dohodnina od obresti na denarne depozite pri bankah in hranilnicah, ustanovljenih v RS in EU, ki jih doseže rezident, se izračuna in plača na letni ravni, na podlagi napovedi, ki jo vloži davčni zavezanec – rezident do 28. februarja tekočega leta za preteklo leto (ZDavP-2, 326. člen). Od navedenih obresti namreč plačnik davka (npr. banka ali hranilnica ustanovljena v RS), ne izračuna, in ne plača dohodnine, ko so dosežene. V davčno osnovo se všttevajo le obresti nad 1.000 EUR, medtem ko se v napoved vpišejo vse dosežene obresti iz tega naslova.

Napoved je torej dolžan vložiti tisti davčni zavezanec, katerega skupni znesek doseženih obresti presega 1.000 EUR. Podpisano napoved mora davčni zavezanec vložiti pri davčnem uradu, kjer je vpisan v davčni register ali pa v elektronski obliki

prek sistema e-Davki na spletni naslov <http://edavki.durs.si>. Napoved mora izpolniti v skladu z navodili in ji predložiti ustrezna dokazila glede davčne obveznosti zunaj Slovenije, kot so dokazila o znesku davka, plačanega v tujini, dokazila o osnovi za plačilo davka, dokazila, da je znesek davka, plačan v tujini, dokončen in dejansko plačan.

Davčna osnova so praviloma dosežene obresti. Pri dolgoročno vezanih denarnih sredstvih in dolgoročnem varčevanju pri bankah in hranilnicah, pri dohodkih iz finančnega najema, pri dohodkih iz življenjskega zavarovanja in pri obrestih, doseženih z unovčitvijo kupona za izplačilo obresti, je za določitev pravilne davčne osnove potrebno upoštevati posebne določbe zakona, ki ureja dohodnino, saj je za te skupine obresti določanje davčne osnove urejeno specialno. Od obresti se dohodnina izračuna in plača od davčne osnove po stopnji 20% in se šteje kot dokončni davek.

Davčni organ izda odločbo o odmeri dohodnine od obresti do 30. aprila tekočega leta za preteklo leto. Na podlagi napovedi za odmero dohodnine od obresti (ki jih izplača oseba, ki ni plačnik davka) izda davčni urad odločbo o odmeri dohodnine v 30. dneh od dneva vložitve napovedi. Odločbo o odmeri dohodnine na podlagi napovedi za odmero dohodnine od obresti na denarne depozite pri bankah in hranilnicah, ustanovljenih v RS ter v drugih državah članicah EU, izda davčni urad najpozneje do 30. aprila tekočega leta za preteklo leto. Postopek vročitve odločbe, ravnanje z morebitno pritožbo je opisano v podpoglavju 4.6.

4.6.2 Postopek odmere dohodnine od dividend

Po zakonu, ki ureja dohodnino, se za dividende štejejo dividende in drugi dohodki, doseženi na podlagi lastniškega deleža. Za lastniški delež se šteje vsak delež, ki ga ima fizična oseba (imetnik deleža) na podlagi vloženih sredstev v gospodarski družbi, zadrugi in drugih oblikah organiziranja, vključno s premoženjskim vložkom tihega družbenika v podjetje nosilca tihe družbe in premoženjskim vložkom fizične osebe v katerikoli drugo obliko organiziranja, ki ima pretežno naravo lastniškega kapitala (plačnik). Kot dividenda se obdavčuje tudi vsaka razdelitev dohodka imetniku deleža iz premoženja plačnika oziroma povezane osebe plačnika na podlagi njegovega lastniškega deleža v plačniku, ki ne predstavlja zmanjšanja njegovega lastniškega deleža, vključno z razdelitvijo v obliki delnic ali zamenljivih obveznic ter pripisom dobička kapitalskemu deležu družbenika. Kot dividende se obdavčuje tudi (ZDoh-2, 90. člen):

- prikrito izplačilo dobička, določeno v zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb,
- dobiček, ki se razdeli v zvezi z dolžniškimi vrednostnimi papirji, ki zagotavljajo udeležbo v dobičku plačnika,
- dobiček, ki ga zavezanec doseže na podlagi delitve čistega dobička vzajemnega sklada ali delitve prihodkov vzajemnega sklada, ki niso zajeti v 81. členu Zakona o dohodnini (ZDoh-2).

Davčna osnova je dosežena dividenda, če ni z zakonom, ki ureja dohodnino, drugače določeno. Pri prikitem izplačilu dobička se davčna osnova določi na podlagi primerljive tržne cene. Od dividend se dohodnina izračuna in plača od davčne osnove po stopnji 20% in se šteje kot dokončni davek.

V primeru, da dividendo izplača oseba, ki se po zakonu, ki ureja davčni postopek, šteje za plačnika davka, mora le-ta izračunati, odtegniti in plačati davčni odtegljaj kot dohodnino. Takšno dividendo davčni zavezanec ne vključuje v letno napoved za dohodnino, saj se odtegnjena dohodnina šteje za dokončni davek.

V drugem primeru, ko dividendo izplača oseba, ki ni plačnik davka (dividende prejete iz tujine), mora davčni zavezanec dosežene dividende napovedati sam in vložiti napoved za odmero dohodnine od dividend. Napoved je treba pri davčnem organu vložiti do 15. dne v mesecu za preteklo trimesečje. Prvo trimesečje je obdobje januar-marec, drugo trimesečje april-junij, tretje trimesečje julij-september in četrto trimesečje oktober-december.

Podpisano napoved za odmero dohodnine od dividend vloži zavezanec pri davčnem uradu, kjer se vpisan v davčni register »Napoved za odmero dohodnine od dividend«. Napoved mora izpolniti v skladu z navodili za izpolnjevanje napovedi.

Davčni zavezanec rezident lahko v napovedi za odmero dohodnine od dividend uveljavlja odbitek za ustrezni znesek plačanega davka v tujini. Kot ustrezna dokazila se štejejo listine, izdane s strani davčnega organa tuje države, ali drug dokument, ki nedvomno dokazuje davčno obveznost ali plačilo davka izven RS, npr. dokazila o izplačilu dividend v obliki prikritega izplačila dobička, potrdilo o plačanem davku v tujini in podobno. Znesek tujega davka v tuji valuti se preračuna v evre po tečaju, ki ga objavlja Banka Slovenije na dan pridobitve dividende.

Davčni organ na podlagi prejete napovedi davčnemu zavezancu izda odločbo o odmeri dohodnine od dividend v roku 30. dni od vložitve napovedi. Postopek vročitve odločbe in ravnanje z morebitno pritožbo je opisano v podpoglavju 4.6.

4.6.3 Postopek odmere dohodnine od dobička iz kapitala

Dobiček iz kapitala je dobiček, dosežen z odsvojitvijo kapitala. Za kapital se šteje (ZDoh-2, 93. člen):

- nepremičnina, ne glede na to, ali je bila odsvojena v spremenjenem ali nespremenjenem stanju,
- vrednostni papirji in deleži v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja in
- investicijski kuponi.

4.6.3.1 Postopek odmere dohodnine dobička iz kapitala, doseženega pri odsvojitvi nepremičnine

V postopku odmere dohodnine od dobička iz kapitala se obdavčuje vsaka odsvojitev nepremičnine, pridobljene po 1.1.2002, ne glede na to, ali je bila nepremičnina

odsvojena v spremenjenem ali nespremenjenem stanju. Za odsvojitve kapitala se šteje odsvojitve kapitala ali dela kapitala, kot je zlasti prodaja kapitala, dajanje kapitala v dar, zamenjava kapitala. Za odsvojitve kapitala pa se ne šteje odsvojitve nepremičnine po pogodbi o dosmrtnem preživljanju ali po darilni pogodbi za primer smrti ter prenos nepremičnin iz naslova razlastitev. Dohodnine se ne plača od dobička iz kapitala, doseženega pri odsvojitvi kapitala, če je bil zavezanec lastnik nepremičnine več kot 20 let. Prav tako se dohodnine ne plača od dobička iz kapitala, doseženega pri odsvojitvi stanovanja ali stanovanjske hiše, ki ima največ dve stanovanji, s pripadajočim zemljiščem, kjer je imel zavezanec prijavljeno stalno prebivališče, ga imel v lasti in tam dejansko bival vsaj zadnja tri leta pred odsvojitvijo. Oprostitev ni mogoče uveljavljati, če je zavezanec stanovanje ali stanovanjsko hišo uporabljal v zvezi z opravljanjem dejavnosti ali ga je oddajal v najem (DURS. Dohodnina-dohodek iz kapitala. 2007).

Davčna osnova od dobička iz kapitala je razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala ob pridobitvi. Kadar je razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala v času pridobitve negativna (izguba), se lahko v letu, za katero se odmerja dohodnina, za navedeno izgubo zmanjšuje pozitivna davčna osnova za dobiček iz kapitala, vendar ne več, kot je znašala pozitivna davčna osnova (ZDoh-2, 97. člen). Ugotavljanje davčne obveznosti se lahko po zakonu, ki ureja dohodnino, tudi odloži, in sicer v primeru podaritve kapitala zavezančevemu zakoncu ali otroku. V tem primeru se dobiček ugotavlja obdarjencu, ko le-ta odsvoji nepremičnino. Za vrednost in datum pridobitve nepremičnine se v tem primeru šteje datum in vrednost nepremičnine v času, ko jo je pridobil darovalec (ZDoh-2, 100. člen).

Dohodnina se od davčne osnove izračuna in plača od davčne osnove po 20% stopnji. Stopnja dohodnine se znižuje na vsakih pet let imetništva, in sicer znaša (ZDoh-2, 132. člen) :

- po petih letih imetništva kapitala 15%,
- po desetih letih imetništva kapitala 10%,
- po petnajstih letih imetništva 5%.

Napoved za odmero dohodnine od dobička iz kapitala pri odsvojitvi nepremičnine mora davčni zavezanec vložiti v 15. dneh od odsvojitve kapitala. Odločbo o odmeri dohodnine od dobička iz kapitala pri odsvojitvi nepremičnine davčni organ izda v 30. dneh od dneva vložitve napovedi.

V primeru, da se davčni zavezanec z višino odmerjene akontacije dohodnine od dobička iz kapitala pri odsvojitvi nepremičnine ne strinja, lahko skladno s poukom o pravnem sredstvu v 15. dneh od vročitve odločbe, vloži pritožbo. Davčni urad s pritožbo ravna na enak način, kot je opisano v podpoglavju 4.6.

4.6.3.2 Postopek odmere dohodnine od odsvojitve vrednostnih papirjev in deležev v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja ter investicijskih kuponov

Napoved za odmero dohodnine od dobička od odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov vložijo davčni zavezanec, ki je odsvojil vrednostne papirje in druge deleže ter investicijske kupone. Napovedi ni potrebno vložiti zavezancem, ki so (ZDoh-2, 96. člen):

- odsvojili dolžniške vrednostne papirje,
- odsvojili kapital (ki ni dolžniški vrednostni papir) po 20 letih imetništva,
- dosegli dobiček ali izgubo pri prvi odsvojitvi delnic ali deležev v kapitalu, pridobljenih v procesu lastninskega preoblikovanja podjetij, v skladu s predpisi, ki urejajo lastninsko preoblikovanje podjetij,
- dosegli dobiček pri odsvojitvi investicijskih kuponov, ki jih je imetnik pridobil z zamenjavo delnic pooblaščenice investicijske družbe, ali delnic investicijske družbe, ki je nastala iz pooblaščenice investicijske družbe v vzajemni sklad, ali v postopku obvezne oddelitve dela sredstev pooblaščenice investicijske družbe v vzajemni sklad, in to v roku ter po predpisih, ki urejajo to področje, pod pogojem, da je zavezanec odsvojil investicijske kupone, ki jih je pridobil z zamenjavo delnic iz lastninskega preoblikovanja podjetij za te investicijske kupone.

Napoved za odmero dohodnine od dobička od odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov mora davčni zavezanec - rezident vložiti do 28. februarja tekočega leta za preteklo leto. Davčni zavezanec – nerezident mora vložiti napoved v 15-ih dneh od odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov, razen v primeru kadar napove vse odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov v preteklem letu. V tem primeru lahko nerezident vložijo napoved do 28. februarja za preteklo leto. Davčni zavezanec rezident lahko v napovedi uveljavlja odbitek za ustreznega znesek plačanega davka v tujini. O plačilu davčne obveznosti v tujini mora predložiti ustrezna dokazila. Če zavezanec nerezident uveljavlja oprostitev plačila dohodnine od dobička od odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov iz kapitala na podlagi določb mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja, mora k napovedi priložiti tudi potrdilo o rezidentstvu, ki ga izda pristojni organ druge države pogodbenice.

Davčni organ na podlagi prejete napovedi davčnemu zavezancu izda odločbo o odmeri dohodnine od dobička od odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov v roku 30 dni od vložitve napovedi oziroma do 30. aprila tekočega leta za preteklo leto. Postopek vročitve odločbe, ravnanje z morebitno pritožbo, pa je opisano v podpoglavju 4.6.

5 IZDAJA ODLOČBE O ODMERI DOHODNINE NA LETNI RAVNI

Dohodnino davčni organ ugotovi z odločbo. Odločbo o odmeri dohodnine izda davčni organ na podlagi davčne napovedi zavezanca. Odmerna odločba ima lahko tudi obliko informativnega izračuna dohodnine. »Odločba je po svoji pravni naravi enostransko, avtoritativno in oblastno dejanje, ker jo izda upravni ali drug državni organ ali nosilec javnega pooblastila v okviru oblastne funkcije brez pogajanja s stranko kot nadrejeni subjekt (Jerovšek et al., 2008, str. 164).

Izrek odločbe o odmeri dohodnine vsebuje navedbo davčnega zavezanca; vrsto davka; davčno osnovo; davčno stopnjo; znesek odmerjenega davka in morebitnih obresti; znesek plačanih akontacij davka; rok plačila davka in obresti; račun, na katerega se plača; navedbo, da pritožba ne zadrži izvršitve odločbe; navedbo, da bo davek v primeru, če ne bo plačan v določenem roku, prisilno izterjan; odločitev o stroških postopka. Če davčni organ v odmerni odločbi ugotovi, da je treba vrniti določen znesek dohodnine, izrek odločbe poleg navedenih podatkov vsebuje tudi znesek dohodnine, ki se vrne, in rok ter način vračila dohodnine.

Davčni urad, ki je izdal odločbo o odmeri dohodnine sme na podlagi 223. člena ZUP, vsak čas popraviti pomote v imenih ali številkah, pisne in računske pomote ter druge očitne pomote. Popravek pomote ima pravni učinek od dneva, od katerega ima pravni učinek popravljena odločba. Popravek odločbe, ki je za stranko neugodna, učinkuje od dneva vročitve sklepa o popravku odločbe. O popravi morebitne pomote se izda sklep. Uradni zaznamek o popravi se zapiše na vse izvornike odločbe o odmeri dohodnine, če je to mogoče. Uradni zaznamek podpiše uradna oseba, ki je podpisala sklep o popravi. Zoper sklep, s katerim se že izdana odločba popravi ali s katerim se zavrne predlog za popravo, lahko zavezanec za dohodnino vložil pritožbo. Po določilih tega člena je mogoče popraviti samo pomote tehničnega značaja. Pri tehnični pomoti (pomoti v imenih oziroma številkah, drugi očitni pisni ali računski pomoti) gre za pomotni zapis stvarno izjavljene volje organa (Breznik et al., 2004, str. 677).

5.1 ROK ZA IZDAJO ODLOČBE

Odločba o odmeri dohodnine mora biti davčnemu zavezancu izdana do 31. oktobra za preteklo leto, in sicer v naslednjih primerih:

- če je davčni zavezanec do 30. junija tekočega leta vložil napoved za odmero dohodnine za preteklo leto, ker mu do 31. maja tekočega leta ni bil vročen informativni izračun dohodnine,
- če je davčni zavezanec vložil ugovor zoper informativni izračun dohodnine in v roku za ugovor vložil dopolnjen informativni izračun dohodnine, ki se šteje za njegovo napoved za odmero dohodnine,

- če je davčni zavezanec ugotovil, da je davčna obveznost prenizko ugotovljena in je v roku za ugovor vložil dopolnjen informativni izračun, ki se šteje za njegovo napoved za odmero dohodnine,
- če je napoved za odmero dohodnine vložil davčni zavezanec nerezident, ki je rezident države članice EU, ki v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino, uveljavlja olajšave za rezidente držav članic EU in
- če davčni zavezanec preneha biti rezident in vloži napoved za odmero dohodnine med letom, najpozneje do odhoda iz RS, če odide iz RS pred 31. majem davčnega leta, za obdobje davčnega leta, v katerem je bil rezident.

Skrajni rok za izdajo odločbe o odmeri dohodnine ostaja 31. oktober za preteklo leto, pri čemer gre za instruksijski rok (Jerovšek et al., 2008, str. 537). Instruksijski rok je namenjen organu oziroma njegovi uradni osebi. Rok določa časovno obdobje, v katerem mora uradna oseba opraviti uradno dejanje v davčnem postopku. Pri kršitvi instruksijskega roka pravnih posledic za davčni organ praviloma ni. Možna je sicer pritožba zoper molk organa, če ta ne izda odločbe v predpisanem roku, vendar organ ne izgubi pravice izdati odločbo, lahko pa nastopi disciplinska odgovornost uradne osebe (Štriker, str. 55). Da pa lahko davčni organ izda odločbe o odmeri dohodnine za preteklo davčno leto, mora pred tem zavezancem za dohodnino na podlagi prejetih napovedi za odmero akontacije dohodnine izdati odločbe in ugotovljene dohodke ter odmerjene akontacije dohodnine upoštevati pri odmeri dohodnine na letni ravni. V spodnji tabeli so tako prikazani roki za izdajo odločb o odmeri akontacije dohodnine.

Tabela 11: Roki za izdajo odločb o odmeri akontacije dohodnine

Vrste odločb o odmeri akontacije dohodnine	Rok za izdajo odločbe
Odločba o odmeri akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve	- v 15 dneh od dneva vložitve napovedi,
Odločba o odmeri akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve – delovnega razmerja ali pokojnine	- v 15 dneh od dneva vložitve napovedi, - do 15. januarja leta, za katero se določa akontacija dohodka iz zaposlitve, če je napoved vložena v decembru preteklega leta za novo davčno leto,
Odločba o odmeri akontacije dohodnine od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti	- do 31. oktobra leta, za katero se akontacija dohodnine odmerja,
Odločba o odmeri akontacije dohodnine v primeru ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov	- v 15 dneh od dneva vložitve napovedi,
Odločba o odmeri akontacije dohodnine od dohodka iz oddajanja premoženja v najem in dohodka iz prenosa premoženjske pravice	- v 30 dneh od dneva vložitve napovedi,
Odločba o odmeri akontacije dohodnine od drugih dohodkov	- v 15 dneh od dneva vložitve napovedi.

Vir: lasten po ZDavP-2, 2009.

5.2 VROČANJE ODLOČBE O ODMERI DOHODNINE

Z uveljavitvijo novega ZDavP-2 se v skladu z 85. členom tega zakona odločbe (razen odločb, sklepov in drugih dokumentov, ki se izdajajo v postopku davčnega nadzora in v postopku davčne izvršbe) vročajo z navadno vročitvijo. Podaljšan je tudi rok za fikcijo vročitve s 15 na 20 dni, ki začne teči od dneva odprave dokumenta na pošto. Osebna vročitev odločbe o odmeri dohodnine se opravi v primeru neplačila davka.

Informativni izračuni dohodnine in tudi drugi dokumenti in sklepi, ki nastanejo v postopku odmere dohodnine, in od katerih vročitve začne teči rok, se vročajo z navadno vročitvijo. Šteje se, da je vročitev opravljena 20. dan od dneva odprave. Če davčni zavezanec dohodnine ne plača v izpolnitvenem roku, mu rok za ugovor zoper informativni izračun dohodnine prične teči od dneva osebne vročitve izračuna. Odločbe o odmeri dohodnine, izdane na podlagi sedmega odstavka 267. ZDavP-2, torej na podlagi napovedi za odmero dohodnine in ugovora oz. dopolnitve informativnega izračuna dohodnine, se vročajo z osebno vročitvijo.

Glede osebne vročitve se v postopku odmere dohodnine upoštevajo pravila, ki jih določa ZUP. Odločba o odmeri dohodnine in tudi drugi dokumenti, od katerih vročitve začne teči rok, se morajo vročiti osebno tistemu, kateremu so namenjeni, pri čemer se za osebno vročitev šteje tudi vročitev po elektronski poti, vendar pa davčni informacijski sistem trenutno elektronskega vročanja odločb o odmeri dohodnine ne dopušča. O opravljeni vročitvi je davčni urad obveščen z vročilnico, katero mu kot povratno informacijo o opravljeni vročitvi posreduje pooblaščen izvajalec poštних storitev. Kadar pa se vročitev ne da opraviti osebno, pusti vročevalec v poštnem predalčniku, na vratih stanovanja oziroma drugem primernem mestu pisno sporočilo, v katerem navede, kje se dokument nahaja in da ga mora naslovnik prevzeti v 15. dneh. Na sporočilu in na samem dokumentu, ki bi ga bil moral vročiti, navede vročevalec vzrok take vročitve in dan, ko je sporočilo nalepil na vrata oziroma pustil na drugem primernem mestu, ter se podpiše. Takšna vročitev velja za opravljeno z dnem, ko naslovnik prevzame dokument. Če dokumenta ne prevzame v 15. dneh, velja vročitev za opravljeno z dnem preteka tega roka. Po preteku tega roka vročevalec pusti dokument iz prvega odstavka tega člena v hišnem oziroma izpostavljenem predalčniku naslovnika. Če davčni zavezanec nima predalčnika ali je ta neuporaben, vročevalec vrne pošiljko pošiljatelju. Naslovnik pa je s pisnim sporočilom obveščen o posledicah takšnega vročanja. ZUP dopušča, da davčni zavezanec dokazuje odsotnost. Če odsotnost dokaže, lahko uveljavlja pravico do vrnitve v prejšnje stanje.

Vročitev je ključno procesno dejanje, saj se odločba po teoriji in sodni praksi šteje za izdano šele z vročitvijo (ali vsaj s fikcijo vročitve). Stališče, da je dan izdaje odločbe, dan sestave odločbe, je nepravilno. Vročitev je pomembna zaradi nastanka pravnih učinkov, zlasti zaradi začetka teka pritožbenega in paricijskega roka. Dokler upravni

akt stranki ni vročen, ne povzroči nobenega pravnega učinka. Ima značaj internega akta, zato ga lahko organ pred vročitvijo stranki tudi spremeni ali umakne (Jerovšek et al., 2008, str. 218).

5.3 ODPIS PORAČUNA DOHODNINE NA LETNI RAVNI

Poračun dohodnine se davčnemu zavezancu na letni ravni odpiše, če je znesek odmerjene dohodnine na letni ravni večji od zneska akontacije dohodnine in razlika ne presega dveh evrov (ZDavP-2, 277. člen).

To pomeni, da mora davčni urad najprej izdati odločbo o odmeri dohodnine, s katero ugotovi znesek poračuna dohodnine. Če ne presega dveh evrov, davčno obveznost odpiše. O odpisu dohodnine davčni urad odloči že v informativnem izračunu dohodnine, ki se v primeru, če zavezanec zoper njega ni vložil ugovora, šteje za odločbo o odmeri dohodnine.

Pri odmeri dohodnine na letni ravni se torej ne upošteva 50. člen ZDavP-2, ki pravi, da se davek ne odmeri, če ne bi presegel 10 evrov. Razliko odmerjene dohodnine na letni ravni mora zavezanec plačati, če ta presega dva evra.

5.4 ODMERA DOHODNINE V PRIMERU SMRTI DAVČNEGA ZAVEZANCA

Če davčni zavezanec umre pred vročitvijo informativnega izračuna dohodnine oziroma pred vložitvijo napovedi za odmero dohodnine, ni izračuna in poračuna dohodnine na letni ravni. Obračunana ali odmerjena akontacija dohodnine se šteje kot dokončni davek (ZDavP-2, 267. člen).

V primeru, ko zavezanec umre po odpremi informativnega izračuna dohodnine in pred nastopom fikcije vročitve – to je 20. dan od dneva odpreme, pravni nasledniki umrlega zavezanca niso dolžni plačati obveznosti po izdanem informativnem izračunu dohodnine. Prav tako niso upravičeni do vračila razlike med odmerjeno in med letom plačano akontacijo dohodnine. Če je zavezanec umrl pred nastopom fikcije vročitve, odmera dohodnine na podlagi odposlanega informativnega izračuna dohodnine nima pravnega učinka (DURS. Odmera dohodnine v primeru smrti davčnega zavezanca. 2009).

V primeru, ko je zavezanec za dohodnino vložil napoved za odmero dohodnine in je umrl pred vročitvijo odločbe o odmeri dohodnine, se postopek odmere dohodnine izvede. Postopek odmere dohodnine se izvede tudi v primeru, ko je davčni urad napoved za odmero dohodnine prejel po zavezančevi smrti in je iz napovedi razvidno, da jo je zavezanec lastnoročno podpisal pred smrtjo in je datum na napovedi mlajši od datuma zavezančeve smrti. V teh primerih se namreč šteje, da je zavezanec umrl med postopkom odmere dohodnine.

Postopek odmere dohodnine se ne izvede v primerih, ko je davčni urad prejel napoved za odmero dohodnine, ki ni podpisana s strani zavezanca, ne glede na to, ali je davčni urad napoved prejel pred smrtjo ali po smrti zavezanca. V teh primerih se akontacija dohodnine šteje kot dokončen davek.

Če davčni zavezanec umre med postopkom odmere dohodnine, mora davčni urad najprej preveriti, ali je že prejel sklep pristojnega sodišča, izdanega v zapuščinskem postopku.

Če davčni urad še ne razpolaga s sklepom, izdanim v zapuščinskem postopku, poižkuša podatke o pravnih naslednikih pridobiti tako, da na podlagi zahteve po 175. členu ZUP od upravne enote pridobi kopijo smrtovnice. Na podlagi napovedi zavezanca se pripravi tudi predhodni izračun dohodnine. V primeru, ko razlika med izračunano dohodnino, ki naj bi bila odmerjena, in med letom plačanimi akontacijami dohodnine, ne presega 80 evrov, davčni urad izda sklep o ustavitvi postopka in ga vroči morebitnim pravnim naslednikom, ki so navedeni v smrtovnici ali pravnim naslednikom, ugotovljenim na kakšen drugačen način. Ker pa davčnemu uradu ne uspe vedno ugotoviti morebitne pravne naslednike, lahko sklep o ustavitvi postopka odmere dohodnine, ko le-ta ne presega 80 evrov, vroči tudi na podlagi 94. člena ZUP z javnim naznanilom, tako da sklep objavi na oglasni deski davčnega urada.

V primerih, ko pa razlika med izračunano dohodnino, ki naj bi bila odmerjena, in med letom plačanimi akontacijami dohodnine, presega 80 evrov, ali pa na podlagi izračuna dohodnine plačane akontacije dohodnine presegajo dohodnino, ki naj bi bila odmerjena pa ZDavP-2 ne vsebuje pravil za vodenje postopka, zato je potrebno upoštevati določbe ZUP. V 153. členu ZUP je določeno, da se postopek s sklepom prekine, če stranka umre in pravica in obveznost oziroma pravna korist, ki se uveljavlja v postopku, lahko preide na pravne naslednike. Do prekinitve postopka odmere dohodnine zaradi smrti stranke pride že na podlagi zakona z dnem njene smrti in ne morebiti šele z izdajo sklepa o prekinitvi. V času prekinitve postopka ne teče rok za izdajo odločbe o odmeri dohodnine. Postopek odmere dohodnine se bo nato vodil zoper vse dediče, razen v primerih v zapuščinskem postopku sklenjenega sporazuma o delitvi in načinu delitve dediščine. Prekinitiv postopka traja vse dotlej, dokler v postopek ne vstopi pravni naslednik ali skrbnik zapuščine. Postopek odmere dohodnine se po uradni dolžnosti nadaljuje po prejemu pravnomočnega sklepa o dedovanju.

Ko davčni organ prejme pravnomočni sklep o dedovanju, najprej preveri njegovo vsebino. Če je iz sklepa o dedovanju razvidno, da dedičev ni, ali pa so se ti odpovedali dediščini v korist države ali samoupravne lokalne skupnosti ali je sodišče ugotovilo, da pokojnik ni zapustil premoženja, in je zato izdalo sklep o ustavitvi zapuščinskega postopka, je davčni urad dolžan izdati sklep o ustavitvi postopka. Sklep se vroči dedičem, navedenim v pravnomočnem sklepu o dedovanju oziroma pravnomočnem sklepu o ustavitvi zapuščinskega postopka, in sicer z navadno vročitvijo na podlagi 85. člena ZDavP-2 ter z javnim naznanilom v skladu z določbo 94. člena ZUP, če je iz pravnomočnega sklepa o dedovanju razvidno, da dedičev ni.

V vseh ostalih primerih pa davčni urad na podlagi podatkov iz napovedi za odmero dohodnine pripravijo predhodni izračun dohodnine. Če razlika med dohodnino, ki naj bi bila odmerjena in med letom plačanimi akontacijami ne presega 80 evrov, se izda sklep o ustavitvi postopka in vroči dedičem, kot je opisano zgoraj. Če pa razlika med dohodnino, ki naj bi bila odmerjena, in med letom plačanimi akontacijami presega 80 evrov, ali pa izračun pokaže, da plačana akontacija presega dohodnino (vračilo), ki naj bi bila odmerjena, davčni urad pripravi podatke za izdajo odločbe o odmeri dohodnine brez prekinitve postopka, ker so osebe, zoper katere se nadaljuje postopek odmere dohodnine že znane.

Če je dedič zapustnika le eden, se postopek odmere dohodnine nadaljuje zoper njega in se odvisno od rezultata odmere, dediču naloži plačilo dohodnine oz. se mu preveč plačana dohodnina vrne. Če pa je dedičev zapustnika več, se postopek odmere dohodnine nadaljuje zoper vse dediče. Če je več dedičev prevzelo obveznost doplačila dohodnine, se izda odločba, v kateri se vsakemu izmed dedičev naloži v plačilo tolikšen del zneska doplačila dohodnine, ki ustreza njegovemu dednemu deležu po sklepu o dedovanju. Davčni urad izda eno odločbo in v njej navede vse dediče, kateri so dolžni dohodnino plačati, ter zneske dohodnine, ki jih je dolžan plačati vsak izmed njih. Če pa je več dedičev prevzelo terjatev oz. vračilo preveč plačane dohodnine, se znesek preveč plačane akontacije razdeli med dediče v skladu z dednimi deleži, ugotovljenimi v sklepu o dedovanju. Davčni urad izda odločbo, s katero odmeri dohodnino za pokojnika, in v njej navede vse dediče, ki se jim davek vrne. Kadar pa se dediči že v zapuščinskem postopku sporazumejo o delitvi in načinu delitve zapuščine, kar je upoštevano v izreku sklepa o dedovanju, ta sporazum zajema tudi terjatev iz naslova vračila dohodnine. Davčni urad postopek nadaljuje le s tistim dedičem, ki mu na podlagi sporazuma terjatev iz naslova vračila dohodnine po zapustniku pripada.

Vračilo preveč plačane akontacije dohodnine se dediču izvrši v skladu z 97. členom ZDavP-2. Upoštevajo se morebitne zapadle neporavnane obveznosti pokojnika, ki se mu dohodnina odmerja, in dedičev, ki so upravičeni do vračila. Za morebitne zapadle obveznosti se zmanjša znesek za vračilo.

5.5 PRAVNA SREDSTVA ZOPER ODLOČBO O ODMERI DOHODNINE

V postopku odmere dohodnine se glede pravnih sredstev kombinirano uporabljata ZDavP-2 in ZUP. Lahko se uporabi sedem pravnih sredstev. Pritožbo kot redno pravno sredstvo in šest izrednih pravnih sredstev. »Pravna sredstva so oblika notranjega upravnega nadzora nad zakonitostjo upravnih aktov in so po 158. členu Ustave RS edini način, s katerim se lahko dokončna oziroma pravnomočna odločba odpravi, razveljavi oziroma spremeni. S tem se izraža načelo pravne države, po katerem ima pravna varnost prednost pred pravno pravilnostjo (Jerovšek et al., 2008, str. 221).

5.5.1 Pritožba

Pritožba je redno pravno sredstvo, ki daje pravico davčnemu zavezancu, da zoper odločbo, izdano na prvi stopnji (npr. odločbo o odmeri dohodnine), vložijo pritožbo.

Davčni zavezanec lahko pritožbo zoper odločbo o odmeri dohodnine vložijo tudi po pooblaščenca, ki ga zastopa v postopku, razen pri dejanjih, pri katerih bi moral davčni zavezanec sam dati podatke. Če ob vloženi pritožbi po pooblaščenca pooblastilo ni nedvoumno izkazano, mora davčni organ pritožnika oz. davčnega zavezanca pozvati, naj pooblastilo pred organom ali notarjem potrdi. Dejanja, ki jih v pritožbenem postopku opravi pooblaščenec v mejah pooblastila, imajo enak pravni učinek, kot v primeru če bi jih opravil davčni zavezanec sam. Poleg pooblaščenca lahko davčni zavezanec na obravnavi ali izven nje tudi sam daje izjave, davčni organ pa lahko zahteva izjave tudi od nje same. Če je davčni zavezanec navzoč, ko njen pooblaščenec da ustno izjavo, lahko takoj nato spremeni ali prekliče njegovo izjavo. Če pa se pisni ali ustni izjavi davčnega zavezanca in njegovega pooblaščenca, ki se tičeta dejstev, ne ujemata, presodi uradna oseba, ki vodi postopek, obe izjavi po 10. členu ZUP. V takšnem primeru se uporabi torej načelo proste presoje dokazov, ki je tesno povezano z načelom materialne resnice.

Davčni organ mora vlogo davčnega zavezanca obravnavati kot pritožbo, čeprav davčni zavezanec pritožbo naslovi kako drugače (npr. zahteva), če lahko iz vloge brez dvoma razbere, da gre za pritožbo. Velja pa tudi obratno načelo, in sicer, če bi davčni zavezanec svojo zahtevo naslovil kot pritožbo, po vsebini pa bi šlo za predlog za obnovo postopka, bi moral davčni organ ravnati v skladu z dejansko vsebino vloge.

V pritožbi mora davčni zavezanec navesti razloge, zaradi katerih se pritožuje. Odločba o odmeri dohodnine se lahko izpodbija iz naslednjih razlogov (ZUP, 237. člen):

- če je bil pri izdaji odločbe o odmeri dohodnine materialni predpis (ZDoh-2) napačno uporabljen oziroma sploh ni bil uporabljen,
- če je bilo dejansko stanje ugotovljeno nepopolno ali napačno,
- če so podane kršitve pravil postopka.

Za bistveno kršitev pravil upravnega postopka se šteje; če je odločbo izdal stvarno nepristojen organ; če osebi, ki bi morala biti udeležena kot stranka v postopku (davčnemu zavezancu, njegovemu zakonitemu zastopniku ali pooblaščenca), ta možnost ni bila dana, ali je nastopal nekdo, ki ne bi mogel biti davčni zavezanec; če davčnemu zavezancu ni bila dana možnost, da se izjavi o dejstvih in okoliščinah, pomembnih za izdajo odločbe; če davčnega zavezanca v skladu z zakonom ni zastopal zakoniti zastopnik oziroma, če pooblaščenec ni imel ustreznega pooblastila; če so bile kršene določbe o uporabi jezika v postopku; če je pri odločanju ali vodenju postopka sodelovala oseba, ki bi po zakonu morala biti izločena; če se odločbe ne da preizkusiti (ZUP, 237. člen). Ravno zaradi slednjega razloga je pomembno, da imajo

odločbe o odmeri dohodnine in njenih podvrst ustrezno obrazložitev z navedbo vseh materialnih določb posameznih zakonov, da je izrek odločbe v skladu z obrazložitvijo, da so v odločbi na strokovno utemeljen način navedena in utemeljena vsa ugotovljena dejstva, idr.

V pritožbi lahko pritožnik oz. davčni zavezanec navaja nova dejstva in nove dokaze, vendar pa mora obrazložiti, zakaj jih ni navedel že v postopku na prvi stopnji (ZUP, 238. člen). Nova dejstva in novi dokazi se lahko upoštevajo kot pritožbeni razlogi le v primeru, če so obstojali v času odločanja na prvi stopnji in če jih stranka upravičeno ni mogla predložiti oziroma navesti na obravnavi. Informativni izračuni dohodnine, ki pod določenimi pogoji postanejo odločbe o odmeri dohodnine, se izdajo po uradni dolžnosti in v postopku njihove izdaje davčni zavezanci neposredno ne sodelujejo v postopku, se njihovi pritožbeni razlogi upoštevajo, če so obstojali v času njihove izdaje.

5.5.1.1 Način in rok za vložitev pritožbe

Pritožba zoper odločbo o odmeri dohodnine se vloži v roku 15 dni od vročitve odločbe pri davčnem uradu, ki je odločbo izdal in je naveden v pravnem pouku odločbe (ZDavP, 86. člen). Pritožba se vloži pisno ali ustno na zapisnik. V pritožbi mora biti navedena odločba, ki se izpodbija (številka in datum).

Pritožbo je treba vložiti torej pri organu prve stopnje, ki mora opraviti formalni preizkus pritožbe in najprej ugotoviti, ali je pritožba vložena po upravičeni osebi in ali je pravočasna, dopustna pa je že po samem zakonu, ki ureja davčni postopek.

Če davčni zavezanec vloži pritožbo zoper odločbo o odmeri dohodnine pri organu druge stopnje, jo ta takoj pošlje v reševanje organu prve stopnje. Pritožba, ki je bila vložena pri organu druge stopnje, se šteje za pravočasno, če jo je v roku prejel organ druge stopnje. »Pravočasnost pritožbe se presoja po tem, kdaj je bila poslana pristojnemu organu (bodisi organu prve bodisi druge stopnje) oziroma kdaj je bila pri njem neposredno vložena. Glede vložitve oziroma pošiljanje pritožbe nepristojnemu organu se upošteva 65. člen ZUP (Breznik et al., 2004, str. 725).

Če je pritožba zoper odločbo o odmeri dohodnine vložena sicer pravočasno, vendar nepopolna (npr. nepodpisana), se šteje za pravočasno le, če jo pozneje davčni zavezanec v roku, ki mu ga postavi davčni organ, dopolni (npr. podpiše).

5.5.1.2 Suspenzivni učinek pritožbe

Pritožba zoper odločbo o odmeri dohodnine ne zadrži njene izvršitve (ZDavP, 87. člen). To je povsem nasprotni učinek, kot ga ima pritožba po ureditvi po ZUP-u, po kateri pritožba zadrži izvršitev odločbe. Učinek pritožbe zoper odločbo je torej nesuspensiven, tako kot je to pri vseh odločbah o odmeri davkov. Klavzula o nesuspensivnosti je sestavni del izreka odmerne odločbe, pravna podlaga – to je 87. člen ZDavP-2, se navede v obrazložitvi odločbe. Razlog nesuspensivnosti pritožbe v davčnem postopku kot sicer velikega posega v pravice strank (v primerjavi s

suspenzivnostjo pritožbe po ZUP-u) je v javnem interesu, ki se izraža v zadostnih javnih sredstvih za zadovoljevanje skupnih družbenih potreb (davki kot glavni proračunski vir), (Jerovšek et al., 2008, str. 228). Razlog za nesuspenzivnost pritožbe je predvsem v preprečevanju zlorabljanja te pravice, odlaganja plačila dohodnine, neobvladovanja števila pritožbenih zadev, nespoštovanja rokov odločitve in zaradi zastaranja pravice do odmere in davčne izvršbe izdanih odločb o odmeri dohodnine. Nesuspenzivnost pritožbe je v preteklosti presojalo tudi Ustavno sodišče RS (na primer zadeva U-I-76/98) in takšno ureditev potrdilo kot ustavno.

Davčni organ pa lahko kljub načelni nesuspenzivnosti po uradni dolžnosti do odločitve o pritožbi zoper odločbo o odmeri dohodnine odloži davčno izvršbo, če oceni, da bi bilo pritožbi mogoče ugoditi. Za čas, ko je zavezancu za dohodnino odložena izvršba, se zaračunajo obresti po medbančni obrestni meri za ročnost enega leta, ki je veljala na dan izdaje odmerne odločbe, če se pritožbi ne ugotovi. V ZDavP-2, je referenčna obrestna mera navedena slovenska medbančna obrestna mera, vendar je od uvedbe evra v RS, to obrestna mera Euribor.

O odlogu davčne izvršbe do rešitve pritožbe odloča davčni urad po uradni dolžnosti in na podlagi odločitve izda odločbo. Odlog davčne izvršbe sicer lahko predlaga tudi pritožnik sam, vendar davčni urad nanj ni vezan. Merilo za odobritev odloga davčne izvršbe do rešitve pritožbe je ocena davčnega urada, da bo mogoče pritožbi ugoditi, kar pomeni zakonsko določen pogoj in delegacijo presoje v konkretnem primeru. V primeru diskrecijskega odločanja, je z vidika formalne zakonitosti postopka (4. člen ZDavP-2 in 6. člen ZUP-a) izjemno pomembno, da organ pri odločanju upošteva namen dane diskrecije in njen obseg ter da oboje izkaže v obrazložitvi odločbe, sicer gre za bistveno napako v postopku, saj ni mogoč preizkus (prim. na primer sodbo UpS v Ljubljani, U325/02). Tudi Ustavno sodišče RS je v zadevi U-I-297/95 odločilo, da pooblastilo davčnemu organu za odločanje po prostem preudarku ne daje pravice, da pred izdajo odločbe ne bi ugotavljal dejstev in okoliščin, ki so pomembna za odločitev. Davčni organ mora navesti razloge, ki so pripeljali do odločitve; pri tem na podlagi dejanskega stanja izmed obeh pravno mogočih odločitev (odločitev ali neodločitev izvršbe) izbere tisto, za katero glede na okoliščine konkretnega primera oceni, da je najsmotrnejša in najprimernejša. Če bi pritožbo glede neodločitve izvršbe davčni organ protipravo zavrnil, pozneje pa bi se s pravnimi sredstvi ugotovilo, da je bilo ravnanje napačno, nastopi odškodninska odgovornost države, vključno za izgubljeni zaslužek (Jerovšek et al., 2008, str. 229).

5.5.1.3 Delo organa 1. stopnje v zvezi s pritožbo

Pravila za delo organa 1. stopnje v zvezi s pritožbo zoper odločbo o odmeri dohodnine so določena v ZUP. Ko davčni urad prejme pritožbo, najprej preizkusi, ali je pritožba dovoljena, pravočasna in ali jo je vložila upravičena oseba (ZUP, 240. člen). Pritožba zoper odločbo o odmeri dohodnine je dovoljena na podlagi ZDavP-2.

Če je pritožba prepozna ali če jo je vložila neupravičena oseba, jo davčni urad zavrže s sklepom. Zoper sklep o zavrženju pritožbe ima davčni zavezanec pravico pritožbe.

Po preveritvi formalnih pogojev davčni urad, ki je izdal pritožbo, opravi še vsebinsko presojo. Če spozna, da je pritožba utemeljena, pa ni potreben nov ugotovitveni postopek, na podlagi 242. člena ZUP reši zadevo drugače in z novo odločbo nadomesti odločbo, ki se s pritožbo izpodbija. Tudi zoper novo odločbo ima stranka pravico pritožbe. Ko davčni urad prejme to pritožbo, mora takoj ravnati po 245. členu ZUP. Če spozna, da je pritožba pravočasna in da jo je vložila upravičena oseba, pa ne nadomesti izpodbijane odločbe z novo odločbo, mora pritožbo brez odlašanja, najpozneje pa v 15-dneh od dneva, ko jo prejme, poslati organu druge stopnje. K pritožbi je potrebno priložiti vse dokumente, ki se tičejo zadeve.

5.5.2 Odprava in razveljavitev oziroma sprememba odločbe po nadzorstveni pravici

Davčni organ po nadzorstveni pravici odpravi odločbo o odmeri dohodnine v petih letih od dneva, ko je bila odločba vročena zavezancu (ZDavP-2, 88. člen):

1. če jo je izdal stvarno nepristojen organ,
2. če je bila v isti strani že prej izdana pravnomočna odločba, s katero je bila ta stvar drugače rešena.

Odločbo o odmeri dohodnine lahko davčni organ po nadzorstveni pravici odpravi, razveljavi ali spremeni v petih letih od dneva, ko je bila odločba vročena zavezancu za dohodnino, če je z njo prekršen materialni zakon.

Odločbo o odmeri dohodnine lahko po nadzorstveni pravici odpravi le organ druge stopnje. Prvi razlog za odpravo odločbe o odmeri dohodnine po nadzorstveni pravici bi lahko bil, če bi jo izdal stvarno nepristojni organ, npr. Posebni davčni urad namesto krajevno pristojni davčni urad. Drugi razlog za odpravo odločbe o odmeri dohodnine bi bil, če bi bila za davčno leto zavezancu že izdana pravnomočna odločba o odmeri dohodnine, ker je odločanje dvakrat v isti stvari prepovedano (t.i. načelo že razsojenega – *res iudicata* oziroma *ne bis in idem*). Navedena dva razloga pomenita, da se po načelu subsidiarne rabe ZUP-a s tem sredstvom ne sanirajo druge napake v postopku, ki so podlaga za odpravo po nadzorstveni pravici, kot jih določa 274. člen ZUP-a (Jerovšek et al., 2008, str. 231).

Kadar je odločba o odmeri dohodnine odpravljena po nadzorstveni pravici, učinkuje odprava na celotno davčno leto, na katero se je nanašala prvotna odločba o odmeri dohodnine. Odprava učinkuje za nazaj od dneva izdaje nezakonite odločbe – *ex tunc*. Poleg odprave odločbe po nadzorstveni pravici, je v primeru kršitve materialnega predpisa o obdavčitvi – torej zakona, ki ureja dohodnino, mogoča tudi razveljavitev ali sprememba odločbe z restriktivnim učinkom – *ex nunc*. Razveljavitev ali sprememba odločbe o odmeri dohodnine po nadzorstveni pravici se izvaja po določilih ZUP. Učinkujeta za vnaprej, od trenutka razveljavitve oziroma spremembe – *ex nunc*. Odprava odločbe o odmeri dohodnine se uporablja za odpravljanje hujših kršitev v postopku odmere dohodnine, razveljavitev in sprememba odločbe pa za milejše kršitve.

Odprava, razveljavitev ali sprememba odločbe po nadzorstveni pravici se izvaja po uradni dolžnosti, lahko pa jo predlaga tudi zavezanec za dohodnino, njegov predlog pa mora nadzorstveni organ zaradi načela zakonitosti preveriti. Za odpravo, razveljavitev oziroma spremembo po nadzorstveni pravici je določen omejitveni rok petih let od vročitve odločbe zavezancu. Po tem času kljub ugotovljenim bistvenim napakam, odločbe ni mogoče izpodbijati. Pravna varnost izdanih in nekaj let veljavnih aktov ima prednost pred zakonitostjo (Jerovšek et al., 2008, str. 231).

5.5.3 Obnova postopka odmere dohodnine

Obnova postopka odmere dohodnine poteka po pravilih, ki jih določa ZUP, posebne določbe vsebuje ZDavP-2 le glede roka za uvedbo obnove postopka v primeru obnovitvenega razloga novih dejstev in dokazov, ter glede določitve trenutka, ko davčni urad izve za nova dejstva in nove dokaze (Jenko et al, 2008, str. 66). Obnova postopka je najpogosteje uporabljeno izredno pravno sredstvo. Obnova postopka je mogoča le v zvezi z meritorno odločitvijo, če gre za napačno odločbo, ne pa tudi v primeru, če se je postopek končal s sklepom (Jerovšek et al., 2008, str. 232).

V obnovi postopka odmere dohodnine se za krajevno pristojni organ šteje davčni urad, ki je izdal odločbo o odmeri dohodnine, ki se obnavlja. Če davčni urad izve za nova dejstva in najde ali pridobi možnost uporabiti nove dokaze, ki bi mogli sami zase ali v zvezi z že izvedenimi in uporabljenimi dokazi pripeljati do drugačne odločbe, če bi bila ta dejstva oziroma dokazi navedeni ali uporabljeni v prejšnjem postopku, lahko začne obnovo postopka iz tega razloga po uradni dolžnosti v šestih mesecih od dneva, ko je mogel navesti nova dejstva oziroma uporabiti nove dokaze. Po poteku petih let od ob vročitve odločbe o odmeri dohodnine zavezancu se obnova postopka po uradni dolžnosti ne more začeti. V šestih mesecih od dneva, ko je mogel navesti nova dejstva oziroma uporabiti nove dokaze, lahko obnovo postopka predlaga tudi zavezanec za davek (ZDavP-2, 89. člen). Pri obnovi postopka odmere dohodnine se kot obnovitveni razlogi, poleg navedenega in najpogostejšega obnovitvenega razloga, uporabljajo tudi razlogi naštetih v 260. členu ZUP.

Obnova postopka je torej izredno pravno sredstvo, s katerim se davčni postopek, ki je končan z odločbo, zoper katero v davčnem postopku ni rednega pravnega sredstva (dokončno odločbo), ponovi deloma ali v celoti. Na podlagi obnovljenega postopka se v davčnem postopku izda drugačna odločba. 260. člen ZUP določa 2 pogoja za uvedbo obnove postopka in sicer:

1. da je davčni postopek končan z odločbo, ki je dokončna,
2. da obstoji vsaj eden izmed obnovitvenih razlogov.

Odločba je dokončna, če je ni več mogoče izpodbijati s pritožbo – rednim pravnim sredstvom. Šteje se, da je odločba izdana v davčnem postopku dokončna, če zoper njo ni bila vložena pritožba oziroma ni bila vložena pravočasno. Za obnovo postopka ni pogoj pravnomočnost odločbe in zadošča že njena dokončnost.

Za obnovo postopka odmere dohodnine mora vedno obstajati obnovitveni razlog iz 89. člena ZDavP-2 oz. vsaj eden izmed taksativno naštetih obnovitvenih razlogov iz 260. člena ZUP. Obnova postopka ni možna le zato, ker je bil pozneje sprejet drugačen pravni predpis ali ker je bila sodna ali upravna praksa o nekem pravnem vprašanju pozneje spremenjena. Prav tako obnova postopa ni možna zaradi napačne uporabe materialnega zakona (npr. ZDoh-2) veljavnega v času upravnega odločanja ali zaradi dejstev, nastalih po izdaji odločbe o odmeri dohodnine.

Obnovo postopka lahko predlaga davčni zavezanec, davčni urad, ki je izdal odločbo, na katero se obnovitveni razlog nanaša, pa lahko začne obnovo postopka po uradni dolžnosti. Iz okoliščin iz 1., 6., 7., in 8. točke 260. člena ZUP sme zavezanec za dohodnino predlagati obnovo postopka le takrat, če v končanem prejšnjem postopku brez svoje krivde ni mogel navesti okoliščin, zaradi katerih predlaga obnovo. Iz razlogov, ki so navedeni v točkah od 6. do 9. 260. člena ZUP, pa zavezanec ne more predlagati obnove postopka, če je tak razlog brez uspeha uveljavljal v končanem prejšnjem postopku.

Obnovo postopka odmere dohodnine se lahko predlaga samo v zakonsko določenih rokih. Če davčni urad izve za nova dejstva ali najde ali pridobi uporabiti nove dokaze, ki bi mogli samo zase ali v zvezi z že izvedenimi in uporabljenimi dokazi pripeljati do drugačne odločbe, če bi bila ta dejstva oziroma dokazi navedeni ali uporabljeni v prejšnjem postopku, lahko začne obnovo postopka po 89. ZDavP-2 v roku šestih mesecev od dneva, ko je mogel navesti nova dejstva oziroma uporabiti nove dokaze. V navedenem roku lahko predlaga obnovo postopka tudi zavezanec za dohodnino. Če se pri davčnem inšpekcijskem nadzoru ugotovijo dejstva in dokazi, ki so pomembni za obnovo postopka odmero dohodnine, se šteje, da je davčni urad izvedel za nova dejstva na dan sestave zapisnika. Obnova postopka pa se v nobenem primeru ne more začeti po uradni dolžnosti, če je od vročitve odločbe o odmeri dohodnine preteklo že več kot pet let. V preteklosti (od leta 1998 dalje) in do uveljavitve ZDavP-2, se je zaradi ureditve subjektivnega roka v ZUP, obnova postopka odmere dohodnine uvedla šele po dokončnosti odločbe, ki je zaključila postopek, v katerem so bila ugotovljena nova dejstva. Danes pa je v 89. členu ZDavP-2 določeno, da rok za obnovo postopka začne teči od dneva sestave zapisnika. Tudi v sodbi UpS v Ljubljani, U1882/02 je odločeno, da je datum izdaje zapisnika tisti trenutek, ko je davčni urad zvedel za nova dejstva oziroma imel možnost uporabiti nove dokaze.

ZDavP-2 določa torej posebna roka za obnovo postopka, kadar se izve za nova dejstva ali pridobi možnost uporabiti nove dokaze in sicer subjektivni rok šestih mesecev in ne enega meseca, kot ga to določa ZUP in objektivni rok petih let po vročitvi odločbe zavezancu za dohodnino in ne treh let od dokončnosti odločbe, kot to določa ZUP. Kadar pa se obnova postopka začne na predlog stranke ali po uradni dolžnosti v primerih določenih v ZUP, se obnova postopka odmere dohodnine lahko predlaga v enem mesecu, in sicer v tistih primerih iz 260. člena ZUP, ki so določeni v 263. členu ZUP.

Če bi navedeni rok začel teči prej, preden bi postala odločba o odmeri dohodnine dokončna, se šteje ta rok od dneva, ko je vročena dokončna odločba. Iz razlogov za obnovo postopka, ki jih določa ZUP, se obnova postopka ne more več predlagati in tudi ne uvesti po uradni dolžnosti, ko poteče več kot tri leta od dokončnosti odločbe. Izjemoma se lahko predlaga oziroma začne obnova postopka tudi po poteku treh let, in sicer iz razlogov navedenih v 2., 3. in 4. točki 260. člena ZUP.

Zoper sklep o obnovi postopka po uradni dolžnosti izdanem na podlagi 89. člena ZDavP-2 pritožba ni dovoljena, odločitev o obnovi postopka pa se lahko izpodbija šele v pritožbi zoper odločbo, izdano v obnovljenem postopku. Pri presoji o uvedbi obnove postopka organ še ne presoja, ali obstajajo okoliščine o nenapovedanem prihodku, ampak gre za presojo, ali bi te okoliščine, če bi bile znane in uporabljene v postopku odmere davka, lahko privedle do drugačne odločbe (sodba VS RS, U540/95-5), (Jerovšek et al., 2008, str. 233).

V obnovljenem postopku odmere dohodnine se uporablja tisti materialni predpis (zakon o dohodnini), ki je veljal v času postopka, ki se obnavlja. Spremembe zakona o dohodnini, ki so nastale v času od dokončnosti odločbe o odmeri dohodnine do začetka obnove postopka, ne vplivajo na odmero dohodnine.

Davčni zavezanec predlog za obnovo postopka izroči ali pošlje davčnemu uradu, ki je izdal odločbo o odmeri dohodnine na prvi stopnji oz. davčnemu uradu, ki je izdal odločbo, s katero je bil postopek končan. V predlogu za obnovo postopka mora verjetno izkazati okoliščine, na katere opira predlog in okoliščine, da je bil predlog podan v zakonskem roku. Če se vloži predlog za obnovo postopka na davčni urad glede odločbe, ki je bila izdana na drugi stopnji, davčni urad priključi dokumente zadeve predlogu in jih pošlje organu, ki je odločal na drugi stopnji.

Ko krajevno pristojni davčni urad prejme predlog za obnovo postopka, mora najprej preizkusiti, ali je predlog dovoljen, popoln in pravočasen, ali ga je podala upravičena oseba in ali je okoliščina, na katero se predlog opira, verjetno izkazana. Če kateri izmed naštetih pogojev ni izpolnjen, se predlog zavezanca s sklepom zavrže. Če pa so naštetih pogoji izpolnjeni, davčni urad preizkusi, ali so okoliščine oziroma dokazi, ki se navajajo kot razlog za obnovo, takšni, da bi lahko pripeljali do drugačne odločbe, razen iz razlogov navedenih v 9. in 10. točki 260. člena ZUP. Če razlogi za obnovo postopka niso utemeljeni, davčni urad zavrne predlog z odločbo. Če davčni urad ne zavrže ali ne zavrne predloga za obnovo, izda sklep, da se obnova dovoljuje, in določi, v kakšnem obsegu se bo postopek odmere dohodnine obnovil.

Pojavijo se tudi primeri, ko je glede na okoliščine primera očitno, da je potrebna obnova postopka in obstaja verjetnost, da bo izdaja sklepa povzročila nepopravljive posledice za predlagatelja obnove ali za javni interes, in v teh primerih lahko pristojni davčni urad opravi vsa tista dejanja postopka, ki jih je treba ponoviti, ne da bi pri tem izdal sklep o dovolitvi obnove postopka, kot to določa 268. člen ZUP. To, da se dovoli obnova postopka brez posebnega sklepa, se navede v izreku odločbe, v obrazložitvi odločbe pa razloge za uvedbo obnove brez posebnega sklepa še utemelji.

Na podlagi podatkov, ki so bili zbrani v prejšnjem postopku in v obnovljenem postopku, izda davčni urad odločbo o zadevi, ki je bila predmet postopka. Z njo lahko pusti prejšnjo odločbo o odmeri dohodnine, ki je bila predmet obnove v veljavi, ali pa jo odpravi ali razveljavi in nadomesti z novo. V obnovljenem postopku lahko davčni zavezanec, kateremu je bila izdana odločba in zoper katero se vodi obnova postopka, umakne svoj zahtevek do izdaje odločbe. Zoper odločbo, izdano v obnovljenem postopku, je dovoljena pritožba, razen v primerih, ko po določbah ZUP pritožbe ni.

Predlog za obnovo postopka praviloma ne zadrži izvršitve odločbe, glede katere se predlaga obnova, vendar pa lahko davčni urad, ki je pristojen za odločanje o predlogu, odloči, da se odloži izvršitev, dokler se ne odloči o obnovi postopka, če misli, da bo predlogu za obnovo ugodeno. Sklep, s katerim se dovoli obnova postopka oziroma odloči, da bo postopek obnovljen, zadrži izvršitev odločbe, glede katere je obnova dovoljena.

5.5.4 Posebni primeri odprave, razveljavitve in spremembe odločbe

Posebni primeri odprave, razveljavitve in spremembe odločbe po 90. členu ZDavP-2, predstavljajo posebno oz. specialno izredno pravno sredstvo, kjer se ZDavP-2 uporablja dopolnilno glede na ZUP, saj ZUP tega izrednega pravnega sredstva ne določa.

Odločbo o odmeri dohodnine davčni urad lahko odpravi, razveljavi ali spremeni po uradni dolžnosti ali na zahtevo zavezanca za dohodnino oziroma na zahtevo njegovih pravnih naslednikov, če se po pravnomočnosti odmerne odločbe ugotovi, da je bila zaradi očitne napake dohodnina previsoko odmerjena oziroma odmerjena dohodnina. Če zavezanec za dohodnino zahteva odpravo, razveljavitev ali spremembo odločbe o odmeri dohodnine, davčni urad pa ugotovi, da odločbe ni treba spremeniti, tak zahtevek zavezanca zavrne (ZDavP-2, 90. člen).

Odprava, razveljavitev oziroma sprememba odločbe učinkuje samo na davčno obdobje, na katero se prvotna odločba nanaša. Odločbo izda do poteka zastaralnega roka za vračilo dohodnine davčni urad, ki je izdal prejšnjo odločbo. Zoper izdano odločbo o odpravi, razveljavitvi oziroma spremembi odločbe o odmeri dohodnine je dovoljena pritožba. Ključna časovna omejitev tega specialnega izrednega pravnega sredstva je njegova uporaba do zastaranja roka za vračilo. Pravica zavezanca za dohodnino do vračila plačane dohodnine, ki je ni bil dolžan plačati, zastara v petih letih od dneva, ko jo je plačal, oziroma od pridobitve pravnega naslova, s katerim je bilo ugotovljeno, da je ni bil dolžan plačati.

6 IZVRŠITEV ODLOČBE O ODMERI DOHODNINE

6.1 PLAČILO DOHODNINE

Dohodnina, izračunana v odmerni odločbi, mora biti plačana v 30. dneh od vročitve odločbe (ZDavP-2, 66. člen). Dohodnine na podlagi odločbe o odmeri ni mogoče plačati v obrokih. V posameznih primerih se na podlagi odmerne odločbe v obrokih plačuje le akontacija dohodnine od dohodkov iz zaposlitve, in sicer v primeru, če je bila davčnemu zavezancu izdana odločba na podlagi napovedi za odmero akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve za prvič prejeti dohodek iz delovnega razmerja ali pokojnino in v primeru, če je bila davčnemu zavezancu izdana odločba na podlagi napovedi za odmero akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve za prejeto spremenjeno višino dohodka iz delovnega razmerja ali pokojnine, če ta sprememba znaša več kot 10%.

Dohodnina se praviloma plača pri izvajalcu plačilnega prometa (banki, pošti, hranilnici).

Šteje se, da je dohodnina plačana (Jenko et al, 2008, str. 68):

- na dan, ko izvajalec plačilnega prometa izvrši nalog za plačilo davkov,
- na dan, ko se dohodnina poravna s preveč plačanim davkom (pobot).

6.2 ZAVAROVANJE IZPOLNITVE IN PLAČILA DOHODNINE

Bistvena novost pri zavarovanju izpolnitve in plačila dohodnine je v tem, da lahko davčni organ z zavezancem sklene sporazum o ustanovitvi zastavne pravice na nepremičnini.

Davčni urad lahko zahteva zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti pred izdajo odločbe o odmeri dohodnine. Zavarovanje izpolnitve dohodnine je mogoče zahtevati v času, ko davčni urad še ne razpolaga z izvršilnim naslovom – odločbo o odmeri dohodnine (Jenko et al, 2008, str. 79).

Zavarovanje plačila dohodnine davčni urad zahteva v primeru odloga plačila dohodnine ali obročnega plačila dohodnine. Zavarovanje plačila dohodnine je vezano na postopek odločanja o odlogu oziroma obročnem plačilu dohodnine.

Davčni urad zahteva zavarovanje izpolnitve dohodnine oziroma zavarovanje plačila dohodnine s sklepom, v katerem tudi določi vrsto zavarovanja, pri čemer pri izbiri vrste zavarovanja upošteva načelo sorazmernosti (Jenko et al, 2008, str. 79). V primeru, če so izpolnjeni pogoji za zavarovanje, davčni urad dovoli odlog oziroma obročno plačilo dohodnine pod pogojem, da zavezanec predloži inštrument zavarovanja.

Zavarovanje lahko davčni urad zahteva če je tako določeno z zakonom o obdavčenju ali če na podlagi podatkov iz uradnih evidenc ali drugih podatkov, ki jih pridobi o zavezancu utemeljeno pričakuje, da bo izpolnitev oziroma plačilo davčne obveznosti onemogočeno ali znatno oteženo.

Za zavarovanje izpolnitve oziroma plačila dohodnine lahko davčni urad od zavezanca za dohodnino zahteva predložitev ustreznega instrumenta zavarovanja ali zavezancu omeji ali z začasnim sklepom za zavarovanje prepove razpolaganje z določenim premoženjem.

Davčni urad lahko od zavezanca za dohodnino zahteva predložitev enega izmed naslednjih instrumentov zavarovanja (ZDavP-2, 117. člen):

- bančna garancija brez ugovora na prvi poziv, ki jo izda banka, ki jo kot garanta prizna davčni urad,
- garantno pismo zavarovalnice, ki ga izda zavarovalnica, ki jo kot garanta prizna davčni urad,
- cirkulirani certificirani ček, če je trasat takega čeka banka, ki jo kot garanta prizna davčni urad,
- avalirana menica, če jo je avalirala banka, ki jo kot garanta prizna davčni organ,
- gotovinski polog.

Navedeni instrumenti so naštetih zgolj primeroma, saj lahko davčni urad na zahtevo zavezanca za dohodnino sprejme tudi druge instrumente zavarovanja, če ti na enakovreden način zagotavljajo izpolnitev oziroma plačilo dohodnine.

V postopku zavarovanja lahko davčni zavezanec prosto izbere instrument zavarovanja, katerega pa lahko davčni urad zavrne, če meni, da ta ne zagotavlja izpolnitve oziroma plačila dohodnine na zanesljiv način.

Zavarovanje izpolnitve ali plačila dohodnine mora zagotoviti zavezanec, lahko pa davčni urad na zahtevo zavezanca za dohodnino dovoli, da zavarovanje namesto njega predloži tudi tretja oseba.

Sporazumno z zavezancem za dohodnino lahko davčni urad zavaruje izpolnitev oziroma plačilo dohodnine tudi z vknjižbo zastavne pravice na nepremičnini. Takšen instrument zavarovanja bi bilo smiselno predlagati le v primeru izjemno visokih obveznosti iz naslova dohodnine. Stroške zavarovanja z vknjižbo zastavne pravice na nepremičnini nosi zavezanec za dohodnino.

Zavarovanje izpolnitve oziroma zavarovanje plačila davčne obveznosti davčni urad praviloma zahteva s sklepom, v katerem tudi določi vrsto zavarovanja in sklep v celoti obrazloži. Zoper sklep, s katerim se zahteva zavarovanje, je dovoljena pritožba, ki jo vloži zavezanec sam ali po pooblaščenca v roku 8 dni pri davčnem uradu, ki je sklep izdal. Vložena pritožba ne zadrži izvršitve sklepa.

Zavarovanje velja do dneva izpolnitve oziroma plačila dohodnine. Rok veljavnosti predloženega instrumenta zavarovanja pa ne more biti krajši od treh mesecev oziroma roka, v katerem mora biti izpolnjena oziroma plačana dohodnina, podaljšan za 60 dni.

Zavarovanje se ne more sprostiti, dokler dohodnina, za izpolnitev ali plačilo katere je bilo to zavarovanje predloženo, ne ugasne (pri zavarovanju plačila) ali bodoča obveznost dohodnine še lahko nastane (pri zavarovanju izpolnitve). Ko obveznost plačila dohodnina ugasne ali ne more več nastati, davčni urad zavarovanje nemudoma sprosti.

Če zavezanec za dohodnino ne izpolni oziroma plača dohodnine v predpisanem roku, se ta poplača iz sredstev zavarovanja. V ZDavP-2, za razliko od ureditve v ZDavP-1, ne določa več obveznosti davčnega urada, da mora pred poplačilom iz predloženega instrumenta zavarovanja, zavezancu za dohodnino in garantu poslati opomin z opozorilom o posledicah neizpolnitve obveznosti.

V zvezi z instrumenti zavarovanja je na podlagi 124. člena ZDavP-2 v Pravilniku o izvajanju Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 predpisan tudi način predložitve instrumenta zavarovanja, kriterije za določitev njegove višine in način sprostitev oziroma vnovčitve zavarovanja.

6.3 OBRESTI OD PREVEČ PLAČANE ALI NEUPRAVIČENO ODMERJENE IN PLAČANE DOHODNINE

Davčnemu zavezancu od preveč plačane dohodnine ali neupravičeno odmerjene in plačane dohodnine pripadajo obresti od 30. dneva po dnevu vročitve odločbe o odmeri dohodnine, s katero je bilo prvič odločeno o davčni obveznosti iz naslova dohodnine. Če je bila dohodnina plačana po poteku roka za plačilo, davčnemu zavezancu od preveč plačane ali neupravičeno odmerjene in plačane dohodnine pripadajo obresti od dneva plačila. Obresti se obračunajo po 0,0274 dnevni odstotni obrestni meri (ZDavP-2, 100. člen). Obresti pa ne pripadajo davčnemu zavezancu, ki uveljavlja posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane po poteku roka za vložitev napovedi.

Posebna določba glede obresti za dohodnino je bila vključena že v ZDavP-1 zaradi odločbe Ustavnega sodišča RS U-I-329/02-7 z dne 8.4.2004. Sodišče je namreč z odločbo ugotovilo, da peti odstavek 95. člena ZDavP-1, ki je določal zamudne obresti od preveč ali neupravičeno odmerjene dohodnine, šele od pravnomočnosti odločbe o odmeri dohodnine ni bil v skladu z Ustavo RS. V sodbi sodišča je bilo navedeno, da ni sporno neobrestovanje plačanih akontacij, sporno pa je neobrestovanje plačanega zneska dohodnine na podlagi nepravnomočne odločbe o odmeri dohodnine, ki je bila nato razveljavljena, spremenjena ali odpravljena. Zaradi tega je za del doplačila ali za celotno doplačilo odpadla pravna podlaga in je bil davek, neodvisno od vrste, svojih

značilnosti ali načina plačevanja prvotno odmerjen neupravičeno oziroma previsoko. V sodbi je bilo tudi navedeno, da velja akontativni način plačevanja dohodnine le do izdaje odmerne odločbe, z izdajo odločbe pa se obveznost zavezanca konkretizira. Po izdaji odločbe o odmeri dohodnine mora davčni zavezanec plačati davek, ki naj bi bil z akontacijami dohodnine premalo plačan, takšnega doplačila pa ni mogoče razlikovati od doplačil drugih davkov, za katere je ZDavP vseboval drugačno ureditev (zamudne obresti so se obračunale od dneva plačila neupravičeno oziroma preveč odmerjenega davka).

Od zamudnih obresti, ki jih zavezanec ni plačal, se zamudne obresti ne zaračunavajo. Zavezancu za dohodnino se zamudne obresti ne zaračunajo, dokler znesek obresti ne preseže 10 EUR. »Zamudne obresti so nadomestilo za neupravičeno rabo tujega denarja, poleg tega pa lahko imajo tudi kaznovalno funkcijo. Zato zamudna obrestna mera ne more biti sorazmerna s siceršnjo donosnostjo kapitala, saj bi bila v takem primeru obveznost iz naslova zamudnih obresti enakovredna koristi, pridobljeni z odlaganjem plačila. Ker za dolžnika ne bi bila neugodna, ga ne bi silila k izpolnitvi njegove obveznosti, tako da z njo ne bi bilo mogoče zagotavljati plačilne discipline, saj za dolžnika ne bi predstavljala kazni (gradivo ministrstva za finance za obravnavo predloga zakona o predpisani obrestni meri zamudnih obresti, številka 63882/03 z dne 14.5.2003), Jerovšek et. al, 2008, str. 251).

6.4 ODPIS, DELNI ODPIS, ODLOG IN OBROČNO PLAČEVANJE DOHODNINE

Zavezancu za dohodnino, ki je v finančni stiski, lahko davčni urad na podlagi 101. člena ZDavP-2, dovoli odpis, delni odpis in odlog plačila dohodnine za čas do dveh let oziroma dovoli plačilo dohodnine v največ 24 mesečnih obrokih v obdobju 24 mesecev, če bi se s plačilom dohodnine lahko ogrozilo preživljanje zavezanca za dohodnino in njegovih družinskih članov. Za odpis, delni odpis, odlog in obročno plačevanje dohodnine mora biti izpolnjen pogoj ogroženosti preživljanja, katerega se ugotavlja v vsakem konkretnem primeru posebej na podlagi kriterijev, ki so določeni v Pravilniku o izvajanju zakona o davčnem postopku - Pravilnik. Ogroženost preživljanja je mogoče ugotavljati le pri fizičnih osebah in ne tudi pri pravnih osebah ali samostojnih podjetnikih posameznikih in posameznikih, ki samostojno opravljajo dejavnost (Jenko et al, 2008, str. 73).

Davčni urad lahko odobri odpis, delni odpis in odlog plačila dohodnine, ne more tega odobriti za akontacije dohodnine (npr. akontacijo dohodnine od dohodkov iz zaposlitve).

Vlogo za odpis, delni odpis in odlog plačila dohodnine zavezanec za dohodnino vloži na predpisanem obrazcu, ki je sestavni del Pravilnika. Obrazci so na voljo na vseh davčnih uradih in njihovih dislociranih enotah in dosegljivi na spletnih straneh DURS. Na podlagi vloge zavezanca za dohodnino za odpis, delni odpis in odlog plačila dohodnine, vseh zbranih dejstev in okoliščin, ki odražajo premoženjsko stanje

zavezanca, davčni urad izda odločbo, v kateri na podlagi ugotovljenih kriterijev socialne ogroženosti odloči o zahtevku davčnega zavezanca.

Če davčni zavezanec predloži katerikoli instrument zavarovanja ali dovoli vknjižbo zastavne pravice v ustrezen register, se davčnemu zavezancu ne glede na določbe 101. člena ZDavP-2 dovoli plačilo dohodnine v največ 12 mesečnih obrokih ali dovoli odlog za največ 12 mesecev.

Ne glede na omenjene kriterije za ugotavljanje socialne ogroženosti zavezanca za dohodnino določene v 101. členu ZDavP-2 lahko davčni organ fizični osebi, ki ne opravlja dejavnosti, ni zmožna plačati dohodnine v enkratnem znesku in ne more zagotoviti zavarovanja na podlagi 103. ZDavP-2, dovoli obročno plačilo dohodnine v največ treh mesečnih obrokih, ne da bi predložila ustrezen instrument zavarovanja ali dovolil vknjižbo zastavne pravice v ustrezen register. V tem primeru v času obročnega plačevanja tečejo obresti po slovenski medbančni obrestni meri za ročnost enega leta v višini, ki je veljala na dan izdaje odločbe o obročnem plačilu. Ker gre za enostavno zadevo, lahko vloga predstavlja odločbo, kar davčni urad odloči z odtisom žiga na tej vlogi in navede predpise, na podlagi katerih je bilo v zadevi odločeno. Poleg žiga mora biti na vlogi tudi podpis pooblaščenice osebe.

V skladu s tem členom je mogoče dovoliti le obročno plačilo davka, ne pa ga tudi odpisati ali delno odpisati. Davčni zavezanec mora vlogo za odlog oziroma obročno plačilo dohodnine vložiti pri davčnem uradu, pri katerem je vpisan v davčni register, saj se postopek lahko začne le če je podana vloga stranke oz. davčni urad tega postopka ne more začeti po uradni dolžnosti. Obrazec vloge sicer ni predpisan, je pa objavljen na spletni strani DURS.

7 ZAKLJUČEK

Za izvajanje postopka odmere dohodnine fizičnih oseb je na podlagi ZDS-1 pooblaščen Davčna uprava Republike Slovenije. Postopek odmere dohodnine se opravi na podlagi ZDoh-2, ZDavP-2, ZUP in številnih drugih podzakonskih aktov, kot so pravilniki, uredbe, sklepi, idr. Postopek odmere dohodnine, kot ga poznamo danes, je bil prvič izveden pri odmeri dohodnine za leto 2007, v letu 2008.

Postopek odmere dohodnine se prične po uradni dolžnosti, ne glede na to, ali davčni organ v primerih določenih z zakonom od davčnega zavezanca prejme napoved za odmero dohodnine ali napoved za odmero akontacije dohodnine. V postopku odmere dohodnine veljajo načela, ki se uporabljajo tudi sicer v davčnih postopkih. V postopku odmere dohodnine so za odločanje na prvi stopnji pristojni območni davčni uradi, katerih je v Sloveniji 15. Z namenom odmere dohodnine na letni ravni DURS zavezancem za dohodnino najpozneje do 31. maja tekočega leta za preteklo davčno leto, vroči informativni izračun dohodnine, ki se pod določenimi pogoji šteje za odločbo o odmeri dohodnine. Nova ureditev je davčne zavezanca razbremenila množičnega vlaganja napovedi za odmero dohodnine, davčne urade pa obdelave teh napovedi. Če se zavezanec za dohodnino ne strinja z informativnim izračunom dohodnine, lahko zoper njega v 15-dneh od prejema vloži ugovor oz. ga dopolni. Kadar pa davčni zavezanec ne prejme informativnega izračuna dohodnine, kljub temu, da je v letu, za katerega se dohodnina odmerja, prejel dohodke, obdavčljive po zakonu o dohodnini, mora do 30. junija tekočega leta sam vložiti napoved za odmero dohodnine. Z novo ureditvijo je uveden tudi institut samoprijave, ki davčne zavezanca vzpodbuja k izpolnjevanju davčnih obveznosti, čeprav je rok zanje že potekel.

V postopku odmere dohodnine so udeleženi DURS, zavezanci za dohodnino in izplačevalci dohodkov. Davčna uprava skrbi za izvajanje izračuna in poročna dohodnine na letni ravni, ki ga mora izvesti do 31. oktobra tekočega leta za preteklo davčno leto. Pred tem mora opraviti tudi odmero akontacij dohodnine od dohodkov, ki se kasneje všttevajo v letno davčno osnovo zavezanca za dohodnino – rezidenta. Zavezanci za dohodnino, ki so v davčnem letu, za katero se dohodnina odmerja, dosegli dohodke iz zaposlitve, dohodke iz dejavnosti, dohodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, dohodke iz oddajanja premoženja v najem in prenosa premoženjske pravice, dohodke iz kapitala in druge dohodke, nastopajo v postopku odmere dohodnine kot stranke. Izjema so le tisti zavezanci, ki imajo minimalne dohodke za preživljanje. V postopku odmere dohodnine imajo pomembno vlogo tudi izplačevalci dohodkov, saj morajo davčnemu organu vsako leto do 31. januarja tekočega leta za preteklo leto posredovati podatke potrebne za pobiranje dohodnine, za določanje davčne osnove in uveljavljanje davčnih olajšav ter identifikacijo zavezanca za dohodnino.

Pri obravnavi ugovorov oz. dopolnitev informativnih izračunov dohodnine in pri obravnavi napovedi za odmero dohodnine in napovedi za odmero akontacije

dohodnine, mora uradna oseba, ki vodi postopek - davčni kontrolor, pred izdajo odločbe ugotoviti vsa dejstva in okoliščine, ki so pomembna za izdajo pravilne in zakonite odločbe o odmeri dohodnine, in opraviti vse formalne in vsebinske kontrole. Če v postopku ugotovi, da je potrebno sodelovanje davčnega zavezanca, ga mora povabiti na ustno obravnavo, v kateri je javnost izključena.

Pri izračunu dohodnine na letni ravni se zavezancu ugotovi letna davčna osnova, ki jo znižujejo davčne olajšave. Nekatere izmed njih se priznajo samodejno, druge na podlagi uveljavljanja s strani zavezancev samih. Odmera dohodnine se opravi po lestvici za odmero dohodnine s tremi davčnimi stopnjami od najnižje v višini 16% do najvišje v višini 41%. Zneski neto letnih davčnih osnov se enkrat letno uskladijo s koeficientom rasti cen življenjskih potrebščin v RS. Po novem lahko zavezanci za dohodnino 0,5% odmerjene dohodnine namenijo upravičencem, določenim s posebnim sklepom.

Novi zakon o dohodnini je prinesel tudi pomembno novost, in sicer to, da se dohodki fizičnih oseb obravnavajo različno glede na njihovo naravo. Dohodki iz kapitala se od leta 2006 ne vključujejo več v letno dohodninsko osnovo, saj se izračunana in plačana dohodnina od teh dohodkov šteje kot dokončen davek in zanje velja cedularni način obdavčitve. Stopna dohodnine od teh dohodkov znaša 20%, z izjemo dobička iz kapitala od odsvojitve nepremičnine, pri katerem se stopnja dohodnine znižuje vsakih pet let imetništva za 5% in po 20 letih imetništva znaša 0%.

Odločbo o odmeri dohodnine na letni ravni mora davčna uprava zavezancu za dohodnino izdati najpozneje do 31. oktobra tekočega leta za preteklo leto, odločbo o odmeri dohodnine od dohodkov iz kapitala in odločbe o odmeri akontacije dohodnine pa v rokih, ki jih ravno tako določa ZDavP-2.

Informativni izračuni dohodnine, odločbe o odmeri dohodnine in tudi drugi dokumenti in sklepi, ki nastanejo v postopku odmere dohodnine in od katerih vročitve začne teči rok, se vročajo z navadno vročitvijo. Šteje se, da je vročitev opravljena 20. dan od dneva odprave na pošto. Izjema so le odločbe o odmeri dohodnine, ki so izdane na podlagi napovedi za odmero dohodnine in ugovorov oz. dopolnitev informativnih izračunov dohodnine, ki se vročajo z osebno vročitvijo. Glede osebne vročitve se v postopku odmere dohodnine uporabljajo določbe ZUP-a.

Dohodnino ali akontacijo dohodnine, ki jo odmeri davčni organ, mora zavezanec plačati v roku 30 dni od vročitve odločbe. Če zavezanec dohodnine ne plača pravočasno, davčni organ zoper zavezanca – dolžnika uvede postopek davčne izvršbe. Dolžnik mora poleg glavnice plačati tudi obračunane zamudne obresti. Kadar pa davčni organ oceni, da bo izpolnitev oziroma plačilo dohodnine onemogočeno ali znatno oteženo, lahko zahteva zavarovanje z instrumenti zavarovanja. Socialno ogroženim zavezancem za dohodnino lahko davčni organ dovoli tudi odpis, delni odpis, odlog ali obročno plačilo dohodnine, vendar le pod pogoji določenimi z ZDavP-2.

Zoper odločbe o odmeri dohodnine in zoper odločbe o odmeri akontacije dohodnine imajo zavezanci pravico vlaganja rednih in izrednih pravnih sredstev. Poleg rednega pravnega sredstva – pritožbe, so na voljo tudi izredna pravna sredstva: odprava in razveljavitev oziroma sprememba odločbe po nadzorstveni pravici, obnova postopka odmere dohodnine, ki je najpogostejše uporabljeno izredno pravno sredstvo in odprava, razveljavitev ter sprememba odločbe. Izredna pravna sredstva ima poleg zavezanca za dohodnino po uradni dolžnosti pravico uporabljati tudi davčni organ.

Dohodnina, kot jo poznamo danes, zagotovo še ni zaključila svojega procesa preoblikovanja. Ker so jo nekateri davčni strokovnjaki pojmovali kot instrument za prerazporeditev tržnega dohodka in kot instrument za zmanjševanje socialnih razlik med davčnimi zavezanci, je pričakovati, da bo obdavčitev fizičnih oseb v RS sledila temu izhodišču in jih v prihodnosti vsaj nekoliko razbremenila težkega davčnega bremena.

LITERATURA IN VIRI

Literatura:

1. JEROVŠEK, Tone (ur.). CENTA DEBELJAK, Mojca. GOLOB, Metka Erbida. GRUM, Olga. HADJAR, Rajko. JENKO, Peter. JERMAN, Saša. KLEPAC, Katarina. KOVAČ, Polona. KRISPER MENDUŠIČ, Mirjam. MUSAR, Igor. PREMUS, Stanka. SIMIČ, Ivan. ŠKOF, Bojan. ŠTEMBERGER, Marjetka. WAKOUNIG, Marjan. Zakon o davčnem postopku s komentarjem. Davčno izobraževalni inštitut in Davčno finančni raziskovalni inštitut, Ljubljana, 2008.
2. JEROVŠEK, Tone (ur.). BUGARIČ, Bojan. HORVAT, Mitja. KERŠEVAN, Erik. KOVAČ, Polona. MUŽINA, Aleksij. PLIČANIČ, Senko. TRPIN, Gorazd. VESEL, Tomaž. VIRANT, Grega. Zakon o splošnem upravnem postopku s komentarjem. Inštitut za javno upravo in Nebra, Ljubljana, 2004.
3. BREZNIK, Janez (ur.). MARFLAK, Jonika. ŠTUCIN, Zdenka. Zakon o splošnem upravnem postopku s komentarjem. GV Založba, Ljubljana, 2004.
4. JENKO, Peter. LOGAR, Jure. MUSAR, Jure. ŠTEMBERGER, Marjetka. VIDMAR, Tjaša. Davčni postopek. DURS, 2008.
5. JEROVŠEK, Tone. KOVAČ, Polona. Posebni upravni postopki. Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2007.
6. SIMIČ, Ivan. Dizi davki. Davčno izobraževalni inštitut, Ljubljana, 2006.
7. KUCHAR PUC, Romana. TRATAR, Boštjan. Novi davčni postopek, Zakon o davčnem postopku s pojasnili iz prakse, Založba Legat, 2005.
8. ŠTRIKER, Marijan. Splošni upravni postopek. Ministrstvo za javno upravo.
9. JERAJ, Dušan. KONČAN, Darko. Žepni vodnik po dohodnini. Založba Pasadena, Ljubljana, 2000.
10. KOBAL, Aleš. Spremembe dohodninske zakonodaje 2006. Davčno-finančna praksa, 2006.
11. KOBAL, Aleš. Dohodnina 2007-potrebne smeri razvoja slovenske davčne zakonodaje s področja obdavčitve fizičnih oseb. Davčno-finančna praksa, 2006.

Pravni viri:

1. Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2. Uradni list RS, št. 117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008 in 20/2009-ZDoh-2D.
2. Zakon o splošnem upravnem postopku – ZUP. Uradni list RS, št. 80/1999, 70/2000, 52/2002, 73/2004, 22/2005-UPB1, 119/2005, 24/2006-UPB2, 105/2006-ZUS-1, 126/2007 in 65/2008.
3. Zakon o dohodnini – ZDoh-2. Uradni list RS, št. 117/2006, 10/2008, 78/2008, 125/2008, 20/2009.
4. Zakon o davčni službi – ZDS-1. Uradni list RS, št. 57/2004, 139/2004, 17/2005-UPB1, 59/2005, 114/2006, 1/2007-UPB2 in 40/2009.
5. Zakon o davčnem postopku – ZDavP-1. Uradni list RS, št. 21/2006-UPB2, 58/2006-popr., 120/2006-Odl.US.

6. Zakon o dohodnini – ZDoh-1. Uradni list RS, št. 59/2006 – UPB4 in 69/2006 – odločba US.
7. Zakon o upravnih taksah – ZUT. Uradni list RS, št. 8/2000, 44/2000, 81/2000, 33/2001, 45/2001,42/2002, 18/2004, 40/2004-UPB1, 91/2005, 114/2005-UPB2, 131/2006 (5/2007-popr.), 14/2007, 42/2007-UPB3 in 126/2007.
8. Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku. Uradni list RS, št. 141/2006, 46/2007, 102/2007 in 28/2009.
9. Pravilnik o obrazcu informativnega izračuna dohodnine in obrazcu napovedi za odmero dohodnine za leto 2008. Uradni list RS, št. 109/2008 in 38/2009.
10. Pravilnik o dostavi podatkov za odmero dohodnine za leto 2008. Uradni list RS, št. 108/2008.
11. Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2009. Uradni list RS, št. 119/2008.
12. Pravilnik o določitvi olajšav in lestvice za odmero dohodnine za leto 2008. Uradni list RS, št. 119/2007.
13. Pravilnik o obrazcih za napoved za odmero akontacije dohodnine in o obrazcih za napovedi za odmero dohodnine od dohodka iz kapitala. Uradni list RS, št. 138/2006 in 119/2008.
14. Pravilnik o dostavi podatkov za odmero dohodnine za leto 2008. Uradni list RS, št. 108/08.
15. Uredba o namenitvi dela dohodnine za donacije. Uradni list RS, št. 30/2007, 36/2007.

Internetni viri:

1. DURS. Organizacija in naloge davčne službe.
URL=«http://www.durs.gov.si/si/o_davcni_upravi_rs/?type=98«. 14.8.2009.
2. DURS. Dohodnina – za fizične osebe – pojasnila.
URL=«http://www.durs.gov.si/si/fizicne_osebe/dohodnina_za_fizicne_osebe_pojasnila/?type=98«. 18.6.2009.
3. DURS. Novi zakon o dohodnini – bistvene novosti in spremembe.
URL=«http://www.durs.gov.si/si/aktualno/novi_zakonski_akti/«. 14.8.2009.
4. DURS. Podatki za odmero dohodnine za leto 2008.
URL=«<http://www.durs.gov.si/fileadnin/durs.gov.si/pageuplods/Brosureinzlozenke/>«.14.8.2009.
5. DURS. Ključna vprašanja in odgovori v zvezi z vlogo za uveljavljanje posebne olajšave za vzdrževane družinske člane pri informativnem izračunu dohodnine za leto 2008.
URL=«http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/«. 14.8.2009.
6. DURS. Pogosta vprašanja in odgovori – dohodnina 2008.
URL=«http://www.durs.gov.si/si/aktualno/dohodnina_2008«. 14.8.2009.
7. DURS. Novi Zakon o davčnem postopku –bistvene novosti in spremembe.
URL=«http://www.durs.gov.si/si/aktualno/novi_zakonski_akti/«. 7.9.2009.

Drugi viri:

1. Davčna uprava Republike Slovenije. Dohodnina po novem. 2005.
2. Davčna uprava Republike Slovenije. Dohodnina. 2007. str. 32 – 41.
3. Davčna uprava Republike Slovenije. Odmera dohodnine v primeru smrti davčnega zavezanca. 2009.
4. Davčna uprava Republike Slovenije. Določitev davčne obveznosti – dohodnina. 2009.
5. MFB Consulting d.o.o.. Davki 2008 na kratko. A) Dohodnina. Denar. 2008, št. 1, str. 4-16.
6. MFB Consulting d.o.o.. Izračunavanje dohodnine in dohodninske olajšave. Denar. 2009, št. 7, str. 36-38.
7. MFB Consulting d.o.o.. Zakaj doplačilo dohodnine. Denar. 2009, št. 8, str. 8-9.
8. MFB Consulting d.o.o.. Davčna reforma 2009. Denar. 2009, št. 4, str. 21.

SEZNAM TABEL

1. Tabela 1: Roki za vložitev napovedi za odmero akontacije dohodnine, str. 27.
2. Tabela 2: Stopnje dohodnine za leto 2009, str. 32.
3. Tabela 3: Stopnje dohodnine za leto 2009 in lestvica preračunana na 1/12 leta, str. 32.
4. Tabela 4: Višina skupne splošne olajšave je odvisna od višine skupnega dohodka in v letu 2009 znaša, str. 32.
5. Tabela 5: Zneski olajšav za izračun akontacije dohodnine od mesečnega dohodka iz delovnega razmerja, str. 33.
6. Tabela 6: Znesek osebnih olajšav, str. 33.
7. Tabela 7: Posebna olajšava za vzdrževane družinske člane-otroke, str. 33.
8. Tabela 8: Posebna olajšava za vsakega drugega vzdrževanega družinskega člana, str. 33.
9. Tabela 9: Lestvica za odmero dohodnine za leto 2009 v Republiki Avstriji, str. 34.
10. Tabela 10: Dohodki vpisani v informativnem izračunu dohodnine zavezanca, str. 35.
11. Tabela 11: Roki za izdajo odločb o odmeri akontacije dohodnine, str. 45.

SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC IN OKRAJŠAV

RS	Republika Slovenija
EU	Evropska unija
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
ZDoh-2	Zakon o dohodnini
ZDavP-2	Zakon o davčnem postopku
ZDS-1	Zakon o davčni službi
ZUP	Zakon o splošnem upravnem postopku
ZUT	Zakon o upravnih taksah
EUR	Evro

IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA

Izjavljam, da sem avtorica diplomskega dela »Postopek odmere dohodnine«, katerega sem v času od junija 2009 do septembra 2009, pripravljala na podlagi navedene literature in virov.

Dovoljujem, da se diplomsko delo v skladu z navodili Fakultete za upravo objavi na spletu.

Diplomsko delo je lektoriral Bogdan Osolin, prof. slovenskega jezika.
