

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
FAKULTETA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo  
visokošolskega programa

**RAZVOJ DAVČNEGA POSTOPKA  
OD LETA 1991–2008  
S PREDLOGI SPREMEMB ZDAVP-2**

Kandidatka: Ivanka Rus  
Številka indeksa: 04031453

Mentorica: doc. dr. Polona Kovač

Ljubljana, december 2008

## POVZETEK

Zakon o davčnem postopku – ZdavP, ki je bil v samostojni Sloveniji prvič uveljavljen leta 1996, je v slovenskem davčnem sistemu najpomembnejši procesni predpis, s katerim je določen način ravnanja davčnih organov, kadar v davčnih in drugih zadevah odločajo o obveznih dajatvah in o pravicah posameznikov, pravnih oseb in drugih strank. Po tem zakonu so dolžni ravnati tudi drugi organi, kadar morajo po drugih predpisih uporabljati davčno postopkovno zakonodajo. Hkrati je bila 1. 7. 1996 ustanovljena enotna Davčna uprava Republike Slovenije, ki je združila prejšnji dve instituciji, Republiško upravo za javne prihodke in Agencijo za plačilni promet. V letu 2004 je Slovenija z vstopom v Evropsko unijo izvedla obsežno davčno reformo, v sklopu katere je bil sprejet drugi Zakon o davčnem postopku – ZDavP-1, ki je bil dvakrat noveliran. Prvič še istega leta z novelo ZDavP-1A in novelo ZDavP-1B, ki je začela veljati 1. 1. 2006. Od 1. 1. 2007 pa se uporablja tretji Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2, katerega glavne značilnosti so poenostavitve davčnega postopka ter odprava nepotrebnega administriranja pri davčnih zavezancih in davčnemu organu, s čimer naj bi se znižali stroški oz. povečala učinkovitost davčne uprave. Država mora s celovito davčno reformo, ki je začela veljati s 1. 1. 2007, poskrbeti za znižanje administrativnih stroškov podjetij in tako prispevati k uresničevanju ciljev Lizbonske strategije. V diplomski nalogi so v zadnjem delu predstavljeni predlogi za prenavo veljavnega Zakona o davčnem postopku – ZdavP-2, ki je predvidena v letu 2009.

## KLJUČNE BESEDE:

davčni postopek, davek, davčni zavezanec, davčna služba, davčna reforma, plačilo davka, Zakon o davčnem postopku, načela, Zakon o splošnem upravnem postopku.

## **SUMMARY**

One of the most important procedural regulations in Slovenian tax system is the Tax Proceeding Act. It was first introduced in independent Slovenia in 1996 and it regulates the procedures of tax bodies when they handle the obligatory levies and the rights of individuals, legal entities and other parties. Other institutions also need to relate to this law when according to other regulations they need to use the tax procedural legislation. The Tax Administration of Republic of Slovenia was established on the same day, 1st, July, 1996, when this law was first introduced. It unified the two previous institutions - the National Inland Revenue Administration and the Agency of the Republic of Slovenia for Payments. In the year 2004, when Slovenia joined the EU, Slovenia performed the immense tax reform, within which another Tax Proceeding Act was introduced, which was amended twice. The first time it was amended that very same year and the second time on 1st January, 2006. From the 1st January, 2007, the third Tax Proceeding Act was introduced. Its main characteristics are the simplification of the tax procedures and the depletion of unnecessary administration for taxable people and tax bodies, which should lower the costs ie make the tax administration more efficient. With this tax reform which came into force on 1st January, 2007, the state is forced to lower the administrative costs of enterprises which will lead to achieving the goals of the Lisbon strategy. The last part of the thesis presents the proposals for the renewal of the law in force, which is to come into force in 2009.

### **KEY WORDS:**

Tax procedures, tax, taxable person, tax service, tax reform, paying taxes, Tax Proceeding Act, principles, General Administrative Procedure Act

## KAZALO

POVZETEK _____	ii
SUMMARY _____	iii
<b>1 UVOD _____</b>	<b>1</b>
1.1 Temeljni mejniki razvoja davčne procesne zakonodaje _____	1
1.2 Namen in cilj diplomskega dela _____	3
1.3 Predvidene metode in uporaba virov _____	4
1.4 Struktura diplomskega dela _____	4
<b>2 DAVČNI POSTOPEK KOT POSEBNI UPRAVNI POSTOPEK _____</b>	<b>5</b>
2.1 Pojem davčnega postopka _____	5
2.1.1 Splošno _____	5
2.1.2 Pojem davka in pobiranja davka _____	5
2.1.3 Opredelitev davčnega postopka _____	6
2.1.4 Kdo in kdaj postopa po Zakonu o davčnem postopku _____	6
2.2 Uporaba predpisov v davčnem postopku – večstopenjska subsidiarnost _____	7
2.3 Načela davčnih postopkov _____	8
2.3.1 Splošno o načelih v davčnem postopku _____	8
2.3.2 Načela davčnega postopka, ki jih ureja ZDavP-2 _____	9
2.3.2.1 Načelo zakonitosti v davčnih zadevah _____	9
2.3.2.2 Načelo materialne resnice v davčnih zadevah _____	10
2.3.2.3 Načelo sorazmernosti _____	10
2.3.2.4 Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči _____	11
2.3.2.5 Načelo tajnosti podatkov _____	12
2.3.2.6 Načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti _____	12
2.3.2.7 Načelo dolžnosti dajanja podatkov _____	13
2.4 Pristojnost _____	13
2.4.1 Splošno o pojmihi pristojnosti _____	13
2.4.2 Pristojnost v davčnih zadevah _____	14
2.4.3 Davčna uprava Republike Slovenije _____	15
2.5 Zavezanec za davek _____	18
2.6 Faze postopka _____	19
2.6.1 Začetek postopka _____	19
2.6.2 Ugotovitveni postopek _____	19
2.6.2.1 Odmera davka _____	20
2.6.2.2 Ugotavljanje dejstev _____	20
2.6.2.3 Ustna obravnava _____	21
2.6.2.4 Cenitev davčne osnove kot poseben ugotovitveni postopek _____	21
2.6.3 Dokazni postopek _____	21
2.6.3.1 Dokazno breme _____	22
2.6.3.2 Dokazila _____	22
2.6.3.3 Rok za predložitev dokazov _____	22
2.6.3.4 Stroški postopka _____	22

2.6.4	Davčna odločba	23
2.6.4.1	Sestavine odmerne odločbe	23
2.6.4.2	Vrste davčnih odločb	24
2.6.4.3	Vročanje v davčnih postopkih	25
2.6.5	Pravna sredstva zoper davčno odločbo	25
2.6.5.1	Pritožba kot redno pravno sredstvo	26
2.6.5.2	Izredna pravna sredstva	26
2.6.5.3	Druge pravna sredstva	27
2.7	Davčni nadzor	28
2.7.1	Notranji davčni nadzor davčnih obračunov	28
2.7.2	Carinski nadzor	29
2.7.3	Davčna preiskava	29
2.7.4	Davčni inšpekcijski nadzor	30
2.8	Davčna izvršba ali prisilna izterjava	31
2.8.1	Načela davčne izvršbe	32
2.8.2	Začetek davčne izvršbe in viri ter načini davčne izvršbe	32
2.9	Mednarodno sodelovanje v davčnih zadevah	33
<b>3</b>	<b>DAVČNA REFORMA V SLOVENIJI</b>	<b>35</b>
3.1	Cilji in Pomen davčne reforme v letih 2006–2007 v Sloveniji	35
3.1.1	Lizbonska strategija	36
3.1.2	Lizbonska strategija in Slovenija	37
3.1.3	Odprava administrativnih ovir	37
3.2	Ključni koraki davčnih reform	39
3.3	Nadaljne davčne reforme	41
<b>4</b>	<b>UREDITEV DAVČNEGA POSTOPKA PRED LETOM 1996</b>	<b>43</b>
4.1	Ureditev davčnega področja v Republiki Sloveniji	43
4.2	Sistem ugotavljanja davčnih obveznosti	43
<b>5</b>	<b>PRVI ZAKON O DAVČNEM POSTOPKU – ZDavP</b>	<b>45</b>
5.1	Namen sprejetja zakona	45
5.2	Faze sprejemanja zakona	45
5.3	ZDavP-A	46
5.3.1	Uvod	46
5.3.2	Razlogi za sprejem zakona ZDavP-A	46
5.3.3	Bistvene spremembe ZDavP-A – z izhodišči iz prakse	47
5.4	Bistvene spremembe ZDavP-B	48
<b>6</b>	<b>DRUGI ZAKON O DAVČNEM POSTOPKU – ZdavP-1</b>	<b>50</b>
6.1	Uvod	50
6.2	Razlogi za sprejem zakona ZdavP-1	51
6.2.1	Vpliv številnih sprememb na drugem zakonodajnem področju	52
6.2.2	Vpliv odločb Ustavnega sodišča na spremembo davčnega postopka	53
6.3	Sprememba ZDavP-1A	54
6.4	Spremembe ZDavP-1B	54

<b>7</b>	<b>TRETJI ZAKON O DAVČNEM POSTOPKU – ZDavP – 2</b>	<b>57</b>
7.1	Bistvene novosti in spremembe, ki jih prinaša novi Zakon o davčnem postopku – ZdavP-2	57
7.1.1	Načela v davčnem postopku	57
7.1.2	Informiranje zavezancev za davek	58
7.1.3	Varovanje podatkov	59
7.1.4	Informacija in dokumentacija	60
7.1.5	Davčna obveznost	60
7.1.6	Prenovljen institut samoprijave	61
7.2	Davčni postopki	61
7.2.1	Stroški postopka	61
7.2.2	Vročanje davčnih odločb	62
7.2.3	Pravna sredstva zoper davčno odločbo	63
7.2.4	Davčni nadzor	63
7.2.5	Davčna izvršba	64
7.2.6	Novosti v dohodninskem postopku	64
<b>8</b>	<b>PREDVIDENE SPREMEMBE ZDavP-2</b>	<b>66</b>
8.1	Uvod	66
8.2	Način izpolnitve davčne obveznosti	67
8.2.1	Znesek do katerega se davek ne odmeri - 50. člen in 149. člen	67
8.2.2	Predložitev davčnega obračuna po izteku predpisanega roka – 52. člen	68
8.2.3	Popravljanje pomanjkljivosti oz. pomot v davčnem obračunu – 53. člen	69
8.2.4	Obračun davčnega odtegljaja – 57. člen	69
8.2.5	Predložitev davčne napovedi na podlagi samoprijave – 63. člen	69
8.2.6	Vrstni red plačila davka in pripadajočih dajatev pri izpolnitvi davčne obveznosti – 93. člen	70
8.3	Davčni postopek	70
8.3.1	Vročitev odločbe – 85. člen v povezavi z 267. členom	70
8.3.2	Pritožba – 86. člen	72
8.3.3	Suspenzivni učinek pritožbe – 87. člen	72
8.3.4	Obnova davčnega postopka – 89. člen	74
8.3.5	Posebni primeri odprave, razveljavitve in spremembe odločbe – 90. člen	75
8.4	Davčni nadzor	76
8.4.1	Nadzor obračunov davka pri davčnem organu – 129. člen	76
8.4.2	Obseg davčnega inšpekcijskega nadzora – 132. člen	76
8.4.3	Časovno obdobje davčnega inšpekcijskega nadzora – 133. člen	78
8.5	Davčna izvršba	78
8.5.1	Izvršilni naslov, ko je davčni organ pristojen za izterjavo drugih obveznosti – 146. člen	78
8.5.2	Znesek, do katerega se davčna izvršba ne začne – 149. člen	78
8.5.3	Omejitev davčne izvršbe na dolžnikove denarne prejemke – 160. člen	78
8.6	Dopolnitve v delu kazenskih določb, prehodne in končne določbe	79
8.6.1	Izjema od prekrška pri samoprijavi posameznika – 396. člen	79

8.6.2 Davčni prekrški v zvezi z opravljanjem dejavnosti – 397. člen	79
8.6.3 Razkritje – 408. člen	80
<b>9 ZAKLJUČEK</b>	<b>81</b>
LITERATURA	84
VIRI	86
SEZNAM SLIK	89
SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC	90
PRILOGA	91
Priloga 1: Predlogi za spremembo oz. dopolnitve ZDavP-2	92
IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA	109

# 1 UVOD

## 1.1 TEMELJNI MEJNIKI RAZVOJA DAVČNE PROCESNE ZAKONODAJE

Zakon o davčnem postopku (ZDavP) je Državni zbor Republike Slovenije v samostojni Sloveniji sprejel na seji dne 20. 3. 1996, objavljen je bil v Uradnem listu RS, št. 18/96, uporabljati pa se je začel 1. 1. 1997. Do takrat sta bila osnovna zakona, ki sta urejala davčni postopek, Zakon o splošnem upravnem postopku – ZUP (Uradni list RS, št. 80/99, 70/00, 52/02, 73/04, 22/05-UPB1, 119/05, 24/06-UPB2, 105/06-ZUS-1, 126/07, 65/08) in Zakon o agenciji Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje, še pred tem zakonom iz leta 1994 pa Zakon o službi družbenega knjigovodstva. Do leta 1996 torej Slovenija ni imela posebnega zakona o davčnem postopku. ZDavP (oz. kasnejši zakoni z istim nazivom) pa je v slovenskem pravnem redu edini primer, ko je posebni upravni postopek urejen (skoraj) v celoti s samostojnim zakonom. Kljub temu se v davčnih postopkih uporablja podrejeno ZUP.

V letu 2004 je bila v Sloveniji izvedena obsežna davčna reforma. Sprejet je bil sklop novih davčnih zakonov: Zakon o davčnem postopku – ZDavP-1 (Uradni list RS, št. 54/04, 57/04, 109/04, Odl.US:U-1-356/02-14, 128/04 Odl.US U-1-166/03-12,139/04, 56/05 Skl. US U-1-159/05-4, 96/05-ZRTVS-1, 100/05 Odl. US U-1-159/05-14, 109/05, 21/06-UPB2, 58/06-popr.), Zakon o davčni službi – ZDS-1 (Uradni list RS, št. 57/04,17/05-UPB1, 59/05 Odl. US U-1-108/05-19 in 114/06 in 1/07-UPB2), Zakon o dohodnini – ZDoh-1 (Uradni list RS, št. 54/04, 17/05, 70/05, 21/06, 59/06, 117/06) in Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 40/04, 17/05, 33/06, 117/06). Poleg omenjenih sta bila delno spremenjena in dopolnjena tudi Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV (Uradni list RS, št. 97/04, 25/05, 21/06, 117/06) in Zakon o davku na motorna vozila – ZDMV (Uradni list RS, št. 97/04, 72/06). Vsi na novo sprejeti davčni zakoni vključujejo še večje število podzakonskih aktov.

Poleg navedenega davčnega področja so bila predmet sprememb tudi številna druga področja oz. zakoni, ki so posredno povezani z delovanjem in postopanjem davčne uprave, kot npr.: ZUP, Zakon o prekrških – ZP-1 (Uradni list RS, št. 7/03, 86/04, 23/05, 44/05, 55/05, 40/06, 70/06, 115/06, 3/07, 17/08) in Zakon u upravnem sporu – ZUS-1 (Uradni list RS, št. 105/06).

ZDavP-1 je bil objavljen v Uradnem listu RS, št. 54/2004, z dne 20. 5. 2004. Zakon je začel veljati naslednji dan po objavi – 21. 5. 2004, uporabljati pa se je od 1. 1. 2005 dalje, razen posameznih določb in delov zakona, ki so se uporabljali že od 1. 5. 2004.

ZDavP-1 je bil dvakrat noveliran, prvič z novelo ZDavP-1A, ki je bila objavljena v Uradnem listu RS, št. 139/04, z dne 28. 12. 2004 in je začela veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporabljati pa se je začela 1. 1. 2005. Poleg tega je bil večkrat obravnavan pred Ustavnim sodiščem zaradi presoje ustavnosti nekaterih določb, ki so se kasneje izkazale za neustavne.



Na podlagi izkušenj v izvajanju nove davčne zakonodaje v letu 2005 in na podlagi predlogov strokovne javnosti ter posameznih davčnih zavezancev je vlada oblikovala predlog zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davčnem postopku. Z njim je poskušala odpraviti nekatere nedoslednosti v izvajanju zakona o davčnem postopku in uvesti nekatere nove institute, ki naj bi spodbudili prostovoljno plačevanje davkov in ustrezno obravnavanje davčnih zavezancev. Novela ZDavP-1B je bila objavljena v Uradnem listu RS, št. 109/05, in je začela veljati 1. 1. 2006, razen tretjega odstavka 101. člena tega zakona, ki je začel veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS in se je uporabljal že za dostavo podatkov davčnemu organu za leto 2005.

Obe noveli ZDavP-1 sta nakazali smer, v katero se razvija slovensko davčno procesno pravo, in sicer predvsem poenostavitev postopkov, zmanjšanje administriranja, poudarek na pravicah zavezancev za davek, poudarjena pravica zavezancev do informacij o davčnih predpisih in njihovem izvajanju itd. Treba pa je bilo izvesti še nadaljnji korak v nakazani smeri, zato je bila v letu 2006 izvedena nova »mini« davčna reforma, med drugimi davčnimi predpisi tudi zakona o davčnem postopku, sedaj že ZDavP-2. Objavljen je bil v Uradnem listu RS, št. 117/06.

Na podlagi prehodnih določb (242. člena) je začel ta zakon veljati naslednji dan po objavi (objavljen je bil dne 16. 11. 2007) uporablja pa se od 1. 1. 2007 dalje.

Treba je opozoriti na nekatere prehodne določbe, ki določajo uporabo tega zakona, predvsem v primerjavi z doslej veljavnim zakonom. Osnovno pravilo glede uporabe ZDavP-2 je, da se vsi začetni in še ne zaključeni postopki pred uporabo ZDavP-2 (ki so se doslej vodili po ZDavP-1), končajo po novem zakonu. Le zadeve, v katerih je bilo ob začetku uporabe novega zakona že vloženo pravno sredstvo oz. upravni spor, se končajo po določbah starega zakona. Če pa je bilo na podlagi uporabljenega pravnega sredstva oz. upravnega spora zadeva vrnjena v ponovni postopek, se v ponovnem postopku uporablja novi zakon (418. člen ZDavP-2).

Navedene določbe, predvsem pravilo, da se v ponovnem postopku uporablja novi zakon, povzročajo določene težave in pomisleke. Razlog je v tem, da ZDavP-2 ni čisti postopkovni predpis, kot to velja za druge velike postopkovne zakone, kot sta npr. ZUP, Zakon o kazenskem postopku – ZKP (Uradni list RS, št. 63/94, 116/03, 96/04, 8/06, 32/07, 68/08, 89/08) in Zakon o pravnem postopku – ZPP (Uradni list RS, št. 26/99, 12/03, 36/04, 73/07, 102/07, 45/08). Vsebuje precej materialnih določb (npr. glede zastaranja, zavarovanja, obresti itd.). Za materialne predpise namreč načelno velja, da se v ponovnih postopkih uporabljajo tisti, ki so veljali v času, ko je bilo o zadevi prvič odločano. V našem primeru pa prehodna določba v ponovnih postopkih napotuje na uporabo ZDavP-2 v celoti, kar pomeni, da se na dejansko stanje, kot je ugotovljeno v obdobju, ko je veljal stari ZDavP-1, uporabi materialno pravo, ki takrat še ni veljalo, ampak velja šele sedaj, z učinkom za nazaj zaradi prehodne določbe tretjega odstavka 418. člena ZDavP-2.

V zakonih o davkih in drugih obveznih dajatvah so določene obveznosti zavezancev za plačilo posameznih vrst davčnih ali sorodnih obveznosti. Za izvajanje teh zakonov je treba:

- določiti službo, ki bo zadolžena za izvajanje teh materialnih predpisov;
- določiti postopke, ki jih bo ta služba izvajala, da bo lahko izvrševala materialne zakone in določiti postopke, ki jih morajo davčni zavezanci spoštovati, da se materialni zakoni izvajajo;
- določiti strokovne osebe, ki davčnim zavezancem svetujejo pri izpolnjevanju davčnih obveznosti. Na ta način se tudi povečuje učinkovitost dela davčne službe ter zmanjšujejo stroški države, ker več zavezancev korektno izpolnjuje svoje davčne obveznosti.

Pri vzpostavitvi sistema učinkovitega pobiranja davčnih obveznosti je treba izhajati predvsem iz izhodišča, da je za učinkovito pobiranje davkov nujno spodbujanje pripravljenosti davčnih zavezancev, da prostovoljno izpolnjujejo svoje davčne obveznosti.

Pri tem se izhaja iz predpostavke, da so davki sicer prisilni finančni instrument države, ki pa se v obliki proračunskih odhodkov vrača vsem subjektom – davčnim zavezancem, a na različne načine; kot npr. zagotavljajo, se sredstva za financiranje dobrin, ki se ne morejo organizirati na podjetniški podlagi (npr. varnost države in prebivalcev, pravosodna funkcija itd.), za zagotavljanje dostopnosti nekaterih dobrin vsem državljanom, ne glede na njihovo materialno stanje (npr. šolanje otrok) ali pa za zagotavljanje dobrin po ceni, ki je ne bi bilo moč zagotavljati na podjetniški podlagi (železniški promet, cestni promet). Država preko proračunskih odhodkov tudi spodbuja odločitve posameznikov in podjetnikov, za katere meni, da so v državnem oz. narodnem interesu.

Druga predpostavka za spodbujanje prostovoljnosti plačevanja davčnih obveznosti pa temelji na pričakovanju, da bo služba, ki je z zakonom zadolžena za izvajanje davčnih predpisov, ravnala z vsemi zavezanci, ki redno izpolnjujejo svoje obveznosti, korektno, nasproti tistim, ki se izogibajo plačilu davčnih obveznosti, pa bo uporabila vse z zakonom predpisane ukrepe.

Zato bo nujno novelirati tudi ZDavP-2.

## **1.2 NAMEN IN CILJ DIPLOMSKEGA DELA**

Namen diplomskega dela je prikazati davčni postopek skozi kronologijo razvoja, tako zgodovinske, kot trenutno veljavne davčne zakonodaje po osamosvojitvi Slovenije. Poudarek je na predvidenih spremembah trenutno veljavnega ZDavP-2, na podlagi katerega je bil slovenski davčni postopek temeljito prenovljen, pa so se v praksi kaj kmalu pokazale potrebe po nekaterih spremembah oz. dopolnitvah.

Cilj diplomskega dela je pokazati, da so davki in s tem zakon, ki ureja pobiranje davka, neka živa materija, ki se nenehno spreminja, da imajo življenjsko dobo, ko za potrebe po dajatvah za točno določene namene oz. za podporo vodenju določene politike le-ti zaživijo, živijo in odmrejo.

### **1.3 PREDVIDENE METODE IN UPORABA VIROV**

Diplomsko delo temelji na deskriptivnem pristopu, v okviru katerega se prepleta metoda deskripcije in kompilacije, kar pomeni prepletanje opisovanja glavne tematike s povzemanjem stališč, opazovanj in mnenj drugih avtorjev.

Delo temelji tudi na zgodovinski metodi, ki je izražena v upoštevanju kronologije razvoja davčnega postopka.

Tema diplomskega dela se v celoti nanaša na slovensko zakonodajo, konkretno na Zakon o davčnem postopku in na literaturo, ki se navezuje na to tematiko. Iz navedenega razloga so uporabljena literatura in viri slovenskega izvora oz. slovenskih avtorjev ter internega gradiva DURS-a.

### **1.4 STRUKTURA DIPLOMSKEGA DELA**

Diplomsko delo je sestavljeno iz osmih poglavij. V uvodu so na hitro predstavljeni kronologija Zakona o davčnem postopku, namen in cilj diplomskega dela, predvidene metode in viri, ki so mi bili v pomoč pri sestavi diplomskega dela.

V drugem poglavju je predstavljen trenutno veljavni davčni postopek ZDavP-2 kot posebni upravni postopek. Podrobneje so opisani pojem davčnega postopka, stvarna in krajevna pristojnost, zavezanci za davek, ugotovitveni postopek, dokazni postopek, odločba, vročanje, pravna sredstva, davčni nadzor, davčna izvršba in mednarodno sodelovanje v davčnih zadevah. Predstavljena je tudi Davčna uprava RS kot organ v sestavi Ministrstva za finance, ki je glavni akter pri pobiranju davščin. Nadalje je opredeljen njen sedež in naloge.

Tretje poglavje je namenjeno predstavitvi davčne reforme, njenega pomena in vpliva osamosvojitve Slovenije na davčni sistem.

V četrtem poglavju je predstavljena ureditev davčnega postopka pred letom 1996.

Peto poglavje govori o namenu sprejetja prvega zakona o davčnem postopku, v stroki t. i. praZDavP, njegovem obsegu in spremembah.

Naslednje, šesto poglavje je osredotočeno na razloge za spremembo drugega zakona – ZdavP-1. Predstavljena sta vpliv številnih sprememb na drugem zakonodajnem področju in vpliv odločb Ustavnega sodišča na spremembo davčnega postopka ter njegove spremembe.

Bistvene spremembe trenutno veljavnega zakona ZDavP-2 so predstavljene v sedmem poglavju, ločeno spremembe v splošnem delu in v samem davčnem postopku.

Osmo poglavje je rezervirano za predstavitev prihajajočih sprememb, ki jih ponuja stroka DURS-a z izhodišči iz prakse.

## **2 DAVČNI POSTOPEK KOT POSEBNI UPRAVNI POSTOPEK**

### **2.1 POJEM DAVČNEGA POSTOPKA**

#### **2.1.1 Splošno**

Davčni postopek je natančno določen potek ravnanj pri ustvarjanju pravnih aktov z davčnega področja. Davčni postopek poteka po natančno določenih postopkovnih pravilih, ki so potrebna za to, da davčni organ, ki v postopku odloča, v vsakem primeru za vsakega udeleženca v postopku ve, kako ravnati.

Za samo razumevanje davčnih postopkovnih pravil je potrebno znanje o davčnem pravu. Sama interpretacija davčnih predpisov je zelo zapletena prav zaradi obsežnosti in zahtevnosti davčne zakonodaje.

#### **2.1.2 Pojem davka in pobiranja davka**

Vsebinski okvir postopkovnega davčnega sistema določa ZDavP-2, ki je urejen s tem in drugimi davčnimi predpisi. Iz samega naslova bi izhajalo, da je to izključno postopkovni predpis, vendar ima tudi materialne določbe o izpolnitvi davčne obveznosti, plačilu (90.–96. člen), vračilu (97.–100. člen), odpisu, odlogu in obročnem plačevanju (101.–110. člen), zavarovanju (111.–124. člen) in delnem zavarovanju (125.–126. člen) ter zastaranju (125.–126.člen). Tako se te določbe zakona uporabljajo kot materialne določbe za vse zavezance in vse vrste davkov, razen če so z ZDavP-2 ali s predpisom o obdavčenju izrecno izključene. Zakon predstavlja tudi pojmovni okvir postopka (Jerovšek, Kovač, 2008, str. 43).

Za samo razumevanje davčnih postopkovnih pravil je potrebno določeno vedenje o davčnem pravu in sicer o (Šinkovec, Tratar, 2002, str. 15):

- vrstah javnih dajatev,
- načelih davčnega prava in
- posebnostih pri interpretaciji davčnih predpisov.

V 3. členu ZDavP-2 je davek »... vsak denarni prihodek proračuna Republike Slovenije, proračuna Evropske skupnosti ali proračuna samoupravne lokalne skupnosti, ki ne predstavlja plačila za opravljeno storitev ali dobavljeno blago«. Pridružujem se mnenju različnih teoretikov, ki so mnenja, da bi bila tehtnejša opredelitev, po kateri davek predstavlja denarno dajatev oz. obveznost fizičnih in pravnih oseb, da prispevajo od svojih dohodkov in premoženja za skupne družbene potrebe, v višini in na način, kot ju določa zakon o obdavčenju (Jerovšek v: Jerovšek in Kovač, 2008, str. 43).

Pobiranje davkov se želi urediti z zakonom o davčnem postopku tako, da bo v čim večji meri izkazan odnos med zavezanci in prejemki davkov ter da bodo davčni zavezanci izhajali iz izhodišča, da je izpolnjevanje davčnih obveznosti njihova

temeljna državljanska vrednota. Po drugi strani pa jasno določiti razmerja med davčnim zavezancem in davčnim organom (Škof, 2004, str. 51).

### **2.1.3 Opredelitev davčnega postopka**

Davčni postopek je poseben upravni postopek, ki zaradi temeljne dejavnosti pristojnih organov pri izvajanju materialnopravnih obveznosti in pravic iz zakonov o obdavčitvi, tj. pobiranja davkov oz. javnih dajatev, vsebuje vrsto posebnih položajev. Zato pretežna, kaj šele raba ZUP v celoti, ni primerna. Tako je bil leta 1996 uveljavljen prvi ZDavP v pravnem redu Slovenije velikokrat tudi dopolnjen in spremenjen oz. predmet ustavnosodne presoje. Zaradi potreb polnopravne vključitve v Evropsko unijo in izboljšave regulative glede na povratne informacije iz (upravne in sodne) prakse je bil v letu 2004 sprejet in večinoma v letu 2005 uveljavljen drugi slovenski zakon, in sicer ZDavP-1, ki je bil prav tako v določenih določbah spoznan za neustavnega. S 1. 1. 2007 je začel veljati ZDavP-2, ki pa v primerjavi z ZDavP-1 ne prinaša ključnih novosti (Kovač, 2006, str. 1, 2).

Davčni postopek je natančno določen potek ravnanj pri pripravi pravnih aktov z davčnega področja.

Postopek sestavljajo procesni instituti, po katerih se opravljajo procesna dejanja. Davčni postopek ima natančno določena procesna pravila, ki so davčnemu organu, ki v postopku odloča, potrebna za pravilno ravnanje v vsakem primeru in za vsakega udeleženca v postopku. Ker pristojni davčni organ v postopku odloča o pravicah, obveznostih in pravnih koristih davčnih zavezancev, se ta postopek imenuje davčni postopek.

Po mnenju prof. Jerovška je učinkovitost davčnega sistema oz. davčne službe odvisna prav od postopka, v katerem se ugotavlja in obračunava oz. odmerja davčna obveznost (Jerovšek, 2005, str. 1).

### **2.1.4 Kdo in kdaj postopa po Zakonu o davčnem postopku**

Kdo in kdaj mora postopati po zakonu o davčnem postopku, je opredeljeno v 2. členu ZDavP-2. Davčni organ mora po tem zakonu, kadar odloča o obveznostih in pravicah posameznikov, pravnih oseb in drugih strank v postopku pobiranja davkov, kadar daje pomoč pri pobiranju davkov ali izmenjavi podatkov drugim državam članicam EU, ali kadar izvaja mednarodno pogodbo o izogibanju dvojni obdavčitvi, ki obvezuje Slovenijo.

Za pobiranje davkov so pristojni naslednji državni organi (11. člen ZDavP-2):

1. Ministrstvo za finance,
2. Davčna uprava Republike Slovenije,
3. Carinska uprava Republike Slovenije,
4. drugi državni organi, kadar v davčnih in drugih stvareh odločajo o davkih.

Kot davčni organ se obravnava tudi nosilec javnih pooblastil, če je z zakonom pooblaščen za pobiranje davkov (2.člen ZDavP-2).

V davčnem postopku nastopata dva nujna udeleženca. Na eni strani je zavezanec za davek, ki izpolnjuje svojo davčno obveznost ali uveljavlja pravico v zvezi z davki, na drugi strani pa davčni organ, ki izvaja nalogo, ki mu jo v zvezi z davki naloži država (Perme, 2005, str. 49).

## **2.2 UPORABA PREDPISOV V DAVČNEM POSTOPKU – VEČSTOPENJSKA SUBSIDIARNOST**

Tretji odstavek 2. člena ZDavP-2 vsebuje zelo pomembno določbo, iz katere izhaja, kateri predpis se prvenstveno uporablja v davčnem postopku, in sicer je določena večstopenjska subsidiarnost.

V davčnih zadevah se postopa po naslednjih predpisih in po naslednjem vrstnem redu:

- po mednarodni pogodbi, ki obvezuje Republiko Slovenijo,
- morebitnem zakonu o izogibanju dvojnemu obdavčenju,
- zakonu o obdavčenju,
- po ZdavP-2,
- zakonu, ki ureja davčno službo, oz. zakonu, ki ureja carinsko službo,
- v inšpekcijskih davčnih zadevah pa tudi po Zakonu o inšpekcijskem nadzoru,
- če v vseh navedenih predpisih posamezno vprašanje ni urejeno, se uporabi ZUP.

Ne glede na to, da je zakon o davčnem postopku naveden šele na četrtem mestu, se daleč v največji meri uporabljajo njegove določbe, ter seveda določbe ZUP (Interno gadivo DURS, 2008, str.9).

Poleg načel ZDavP-2 se v davčnem postopku uporabljajo še načela ZUP. Pri uporabi teh načel ne gre za podrejenost ali nadrejenost, ampak za komplementarnost oz. medsebojno dopolnjevanje, saj nekateri deli davčnega postopka v ZdavP-2 niso urejeni ali so urejeni delno (npr. po ZUP: prevzem pristojnosti, izločitev uradne osebe, zastopanje zavezanca, jezik v postopku, vabilo, zapisnik, vročanje, vrnitev v prejšnje stanje, splošna načela postopka do izdaje odločbe, prekinitvev postopka, dokazni postopek, upravne overitve, nekatera pravila o odločbi in njenih sestavinah, pritožbeni postopek, izredna pravna sredstva (ZDavP-2 eno od petih izrednih pravnih sredstev, ki jih pozna tudi ZUP, ureja drugače in se uporabi samo to sredstvo in sicer odprava, razveljavitev oz. sprememba odločbe po nadzorstveni pravici (ZDavP-2, 88. člen). Nadalje določa daljši subjektivni in objektivni rok za obnovo postopka, kot je po ZUP, ter dodaja še šesto izredno pravno sredstvo – posebni primeri odprave, razveljavitve in spremembe odločbe (90. člen ZdavP-2). Hierarhično za ZDavP-2 in pred ZUP se v davčnem inšpekcijskem postopku dodatno uporabi še Zakon o inšpekcijskem nadzoru (ZIN) (po Jerovšek in Kovač, 2008, str. 46–47).

Predpis, ki podrobneje ureja izvajanje ZDavP-2, t. i. izvedbeni podzakonski predpis, je Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 141/06, 46/06, 102/07). Hierarhično je to najnižji predpis in se ga uporablja, če s tem

zakonom ali ali drugim davčnim zakonom postopek ni drugače urejen. Za izvajanje tega zakona obstajajo še drugi pravilniki, po katerih je treba postopati (npr. Pravilnik o obvestilu za uveljavljanje olajšave za vzdrževane družinske člane pri izračunu akontacije dohodnine).

Poleg vseh navedenih predpisov se za zagotovitev enotne uporabe davčnih predpisov uporabljajo tudi navodila, ki jih izda minister za finance ali generalni direktor Davčne uprave RS ali Carinska uprava RS (po Jerovšek in Kovač, 2008, str. 48).

## **2.3 NAČELA DAVČNIH POSTOPKOV**

### **2.3.1 Splošno o načelih v davčnem postopku**

Načela davčnega postopka so v ZDavP-2 urejena v drugem poglavju, v členih od 4–10. V davčnem postopku se poleg teh načel subsidiarno uporabljajo še načela iz ZUP. Urejena so v prvem poglavju, in sicer v členih od 6–14. V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora je treba upoštevati še načela Zakona o inšpekcijskem nadzoru (ZIN). Občutljivo razmerje med zasebno in javno koristjo in s tem kolizijo interesov, pri čemer javna korist pri pobiranju davkov ni absolutna in neomejena, uravnavajo temeljna načela upravnega in posebej davčnega postopka (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 48–49).

Po mnenju dr. Kovačeve je zelo pomembna umestitev poglavja načel davčnega postopka na začetek zakona, kar strukturno poudarja pomen načel in njihovo rabo v celotnem zakonu oz. postopku (Kovač, 2006a, str. 9).

Kljub posebni ureditvi načel v novem ZDavP-2 se bodo temeljna načela po ZUP in ZIN uporabljala kot dopolnilo načelom po zakonu o davčnem postopku. Temeljna načela po ZUP predstavljajo minimalne procesno varstvene standarde za stranko in nujno obvezna pravila postopanja za organ, ne glede na upravno področje in, razen določenih izjem, niso predmet subsidiarnosti. To posebej, glede na sodno prakso, velja za načelo zaslišanja stranke (Kovač, 2006a, str. 8).

V postopku do izdaje odločbe mora davčni organ dosledno upoštevati vsa načela določena v ZDavP-2.

Davčnega postopka brez teh načel sploh ne bi bilo mogoče izvesti, zlasti ne v pritožbenem postopku, ko je treba presoditi pravno pravilnost prvostopne odločbe ali sklepa in zagotoviti minimalne procesne standarde, ki jih ta načela zagotavljajo zavezancu (Jerovšek, Kovač, 2008, str. 51).

## **2.3.2 Načela davčnega postopka, ki jih ureja ZDavP-2**

### **2.3.2.1 Načelo zakonitosti v davčnih zadevah**

Načelo zakonitosti (ZDavP-2, 4. člen) je prvo načelo v davčnih zadevah in iz njega izhajajo vsa druga načela. Temelj vsakega delovanja organa je zakonitost. Svoj temelj ima v 2. členu Ustave RS, ki določa, da je Slovenija pravna država, ter nadalje v 6. členu ZUP-a, ki se uporablja tudi v davčnih zadevah. Glavni poudarek tega načela je strožje pojmovanje zakonitosti v davčnih zadevah kot v drugih upravnih zadevah. Davčni organ mora pri obravnavi zavezancev za davek postopati nepristransko. Tudi v primerih, kadar je v ZDavP-2 dana davčnemu organu možnost odločanja po prostem preudarku (diskrecijska pravica), mora odločiti v skladu z namenom, zaradi katerega je prosti preudarek dan, in obsegom prostega preudarka, kot ga določa zakon (Jerovšek et al., 2008, str. 16–18).

Primer, ki se glede davčnega prava v teoriji navaja kot primer odločanja po prostem preudarku, je odločanje o odlogu, obročnem plačilu in odpisu (101. in 102. člen tega zakona). Tam je določeno, da davčni organ lahko dovoli odlog, obročno plačilo in odpis, če so izpolnjeni v nadaljevanju teh členov in v podzakonskem predpisu navedeni pogoji. Vendar je po mnenju DURS-a davčni organ tisti, ki, ko ugotovi, da so izpolnjeni pogoji za odlog, obročno plačilo ali odpis, to tudi dovoli. Iz 101. in 102. člena namreč ni razviden namen zakonodajalca, da bi se v primeru, kadar zavezanec izpolnjuje pogoje za odlog, obročno plačilo ali odpis, tega ne dovolilo (Interno gradivo DURS, 2008, str. 12).

### **Materialna zakonitost**

Materialna zakonitost pomeni, da mora imeti vsaka odločba davčnega organa, s katero se odloča o davčni obveznosti, podlago v materialnem zakonu. Tako velja, da lahko država le z zakonom predpisuje davke, carine in druge dajatve, medtem ko lokalna skupnost lahko predpisuje davke in druge dajatve le ob pogojih, ki jih določata ustave in zakon. To pomeni, da davčna obveznost s predpisom, nižjim od zakona ne more nastati, na nivoju lokalne skupnosti pa le v primerih, če predpisovanje lokalnih davkov in drugih dajatev dovoljuje zakon (po Jerovšek in Kovač, 2008, str. 52).

### **Navodila kot splošen akt**

Načelo zakonitosti v ZDavP-2 omogoča davčnemu organu, da za odločanje in ravnanje poleg vseh predpisov uporabijo tudi navodila, ki jih za zagotovitev enotne uporabe predpisov z delovnega področja davčnega organa izda minister za finance ali generalni direktor DURS-a oz. CURS in zagotavljajo enotno uporabo materialnih kot tudi postopkovnih davčnih predpisov. Objava teh navodil na spletnih straneh izdajatelja je zakonsko predpisana in zadostuje zakonski obveznosti (Jerovšek et al., 2008, str. 20).



## **Zavezujoča informacija**

Zavezujoča informacija (ZDavP-2, 14. člen) je akt posebne vrste (sui generis), ki ga je treba upoštevati skladno z načelom zakonitosti. Na zahtevo zavezanca za davek jo izda generalni davčni oz. carinski urad. Zavezujočo informacijo se izda samo za bodoče oz. nameravanje transakcije ali poslovne dogodke. Tako zavezanec pridobi pravno varnost glede bodočih transakcij, v pomoč pa mu je pri odločanju o tem, kakšne obveznosti bodo iz bodočega poslovanja nastale (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 58–59).

## **Procesna ali formalna zakonitost**

Procesna zakonitost pomeni, da se mora pri sestavi davčne odločbe, sklepa in davčnega obračuna upoštevati vse predpise o postopku. S tem je zadoščeno formalni zakonitosti. Posamezne postopkovne določbe vsebujejo med drugim tudi vsi materialni zakoni o obdavčenju, ZDavP-2, zakona o davčni in carinski službi, ZIN in ZUP. Postopek se mora voditi po navedenih predpisih in po subsidarnosti in hierarhiji predpisov (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 63).

### **2.3.2.2 Načelo materialne resnice v davčnih zadevah**

Načelo materialne resnice v davčnih zadevah nalaga davčnemu organu dolžnost ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanca za davek, če ni s tem zakonom drugače določeno. Na podlagi verjetno izkazanih dejstev lahko odloči le v primeru, če tako določa ZDavP-2 ali zakon o obdavčenju (ZDavP, 5. člen).

Primer je lahko odmera davka v posebnih primerih (68. člen ZDavP-2 – cenitev davčne osnove). V postopku ceničenja davčni organ ne more določiti prave davčne osnove, iz razlogov na strani zavezanca, tako da lahko določi le verjetno davčno osnovo. Kršeno je torej načelo materialne resnice, vendar je ta kršitev dopustna ob izpolnjevanju precej stroгих pogojev, naštetih v 68. členu ZDavP-2.

Pri presojanju davčnega vidika poslovnega dogodka davčni organ ni vezan na njegovo formalno obliko, npr. naziv pogodbe, ki je zapisan na pogodbi, fiktivno določeno ceno, formalno določeno osebo, ki prejme koristi iz pogodbe, če se ugotovi, da je to dejansko druga oseba itd. Davčni organ sme in je dolžan vsak pravni posel presojati po njegovi gospodarski vsebini.

### **2.3.2.3 Načelo sorazmernosti**

Načelo sorazmernosti nalaga davčnemu organu, da pri izbiri ukrepov zoper zavezanca za davek in druge udeležence v postopku uporablja le sredstva, ki so nujno potrebna za izpolnitev ciljev tega zakona in drugih aktov. Uporabi lahko tista pooblastila in ukrepe, ki so za zavezanca ugodnejši, če se s tem doseže namen

zakona. Navedeno pomeni npr. da se pri izvajanju davčnega inšpekcijskega postopka zavezanca posega v njegovo poslovanje le toliko, kolikor je to nujno potrebno za izvedbo tega postopka. Drug primer je npr. zavarovanje davčne obveznosti, ki se sme uporabiti le, če je to nujno potrebno, ter v obliki, ki je za zavezanca najugodnejša.

To načelo se manifestira tudi v pravilu, da se v dvomu odloči v korist zavezanca, čeprav naj bi bilo dvomljivih položajev posebej v luči pravice do informiranja in izdaje zavezujoče informacije po tem zakonu malo. Pri pravilu "v dvomu v korist zavezanca" pa je vendarle treba upoštevati predvsem pravila o dokaznem bremenu. Torej je vsakdo, ki v davčnem postopku zatrjuje določeno dejstvo, dolžan le-to dokazati. Če torej zavezanec zatrjuje neko dejstvo, pa ne predloži dokazov oz. dokazi po oceni davčnega organa ne zadoščajo, se glede na pravila o dokaznem bremenu lahko odloči v škodo zavezanca (Interno gradivo DURS, 2008, str. 13).

#### **2.3.2.4 Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči**

Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči ZDavP-2 v 7. členu pomensko obravnava tri različne pravne institute, ki varujejo položaj davčnega zavezanca v davčnem postopku in sicer gotovost, seznanjenost in pomoč.

Načeli gotovosti in seznanjenosti pomenita, da ima vsak zavezanec za davek pravico, da je vnaprej natančno seznanjen z davčnim sistemom ter obveznostmi in pravicami, katere mu nalagajo in dajejo davčni predpisi, ter da ima pravico, da natančno ve, koliko davka mora plačati državi. Navedeno nalaga na eni strani zakonodajalcu, da sprejema predpise, iz katerih bo jasno razvidna zavezančeva davčna obveznost. Na drugi strani je veliko breme tudi na davčnem organu, da davčni sistem približa zavezancem za davek, kar se najbolj manifestira v določbah tega zakona, ki se nanašajo na pravico do informiranja in zavezujočo informacijo (13 in 14. člen). Ti načeli sta na eni strani precejšnje breme in odgovornost za davčno upravo, po drugi strani pa sta davčnemu organu v korist, saj zavezanci, ki so vnaprej seznanjeni s svojimi pravicami in obveznostmi, svoje davčne obveznosti tudi bolje in pravilneje izpolnjujejo.

Načelo pomoči po tem zakonu pomeni, da je davčni organ dolžan zavezanca za davek, ki nima pooblaščenca ali svetovalca in iz nevednosti svojih procesnih pravic ne uporablja, opozoriti na njegove procesne pravice. To načelo torej davčnemu organu ne nalaga obveznosti svetovanja glede zavezančevih materialnih obveznosti.

V okviru tega člena je tudi določba, da davčni organ obvešča zavezance za davek in širšo javnost o svojih ukrepih, če tako zagotovi večje varstvo pravic strank in javne koristi (ZDavP, 7. člen).

Ta določba se je tudi v prejšnjih letih, ko je sploh še ni bilo, že uresničevala. Davčni organ namreč na spletnih straneh redno obvešča zavezance in širšo javnost o posameznih davčno relevantnih dogodkih, po potrebi pa tudi na tiskovnih konferencah. Navedeno je skoncentrirano predvsem na obdobja pred potekom rokov za vložitve napovedi in obračunov, pa tudi ob posameznih, za javnost zanimivih

dogodkih, kot je npr. obveščanje o posameznih akcijah DIN ali preiskav (npr. pri akcijah pri rizičnih zavezancih (naftni derivati, avtomobili, gostinstvo ...) (Interno gradivo DURS, 2008, str. 14).

### **2.3.2.5 Načelo tajnosti podatkov**

Načelo tajnosti podatkov je opredeljeno v 8. členu ZDavP-2. Po tem načelu se podatki zavezancev za davek obravnavajo kot davčna tajnost v skladu s tem zakonom, zakoni o obdavčenju in drugimi splošnimi akti, ki urejajo pobiranje davkov. Vprašanja davčne tajnosti so sicer v tem zakonu urejena v členih od 15–30 ter v Pravilniku o izvajanju Zakona o davčnem postopku. Vendarle pa se je varovanje davčne tajnosti zdelo zakonodajalcu tako pomembno, da ga je uzakonil tudi kot eno od najpomembnejših načel v davčnem postopku. Pri davčnem organu je namreč zbrana velika količina podatkov o posameznem zavezancu za davek, katere davčni organ zbira od samih zavezancev, od drugih organov ter tudi sam. Ti podatki so različno občutljivi (osebni, socialni, poslovni itd.) in njihovo razkritje bi lahko škodovalo posameznemu zavezancu za davek.

Iz teh razlogov smejo osebe, ki so jim bili razkriti podatki, ki so davčna tajnost, te podatke uporabiti samo za namene, za katere so jim bili dani (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 76).

### **2.3.2.6 Načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti**

Na podlagi tega načela zavezanec za davek napove, obračuna in plača le toliko davka in na način, kot je določeno z zakonom ali akti na podlagi zakona (ZDavP-2, 9. člen).

Davki se torej obračunavajo in plačujejo predvsem na način samoobdavčitve (npr. Obračun davka od dohodkov pravnih oseb) ter po odbitku (REK obrazci). Tretji način je na podlagi napovedi zavezanca ter na tej podlagi izdane odločbe davčnega organa (množično vlaganje dohodninskih napovedi in izdajanje odločb o odmeri dohodnine v preteklih letih, kar se za davčno leto 2007 spremeni v informativni izračun). Potrebno je aktivno ravnanje zavezancev za davek. Tako se torej to načelo nanaša predvsem na same zavezance za davek.

Dolžnost posameznika je zakonito in pravočasno izpolnjevanje davčnih obveznosti s tem, da prispeva za splošne družbene potrebe, ko plača davek v višini in na način ter v rokih, ki jih določa zakon oz. na podlagi podzakonskih predpisov (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 76–77).

### **2.3.2.7 Načelo dolžnosti dajanja podatkov**

Pri načelu dolžnosti dajanja podatkov gre za izjemno pomembno načelo, ki fizični in pravni osebi – zavezancu in drugim osebam, ki razpolagajo s podatki, potrebnimi za obdavčenje, nalaga obveznost, da dajejo davčnemu organu podatke, ki so v njihovo breme ali v korist, da dajejo resnične podatke, da sodelujejo z davčnim organom pri ugotavljanju dejstev, ki so lahko v njihovo breme ali korist, da navedejo oz. predložijo vsa dejstva, na katera opirajo svoj zahtevek ter da te podatke davčnemu organu posredujejo brezplačno in v rokih, ki so predpisani (ZDavP- 2, 10.člen).

## **2.4 PRISTOJNOST**

### **2.4.1 Splošno o pojmi pristojnosti**

Pristojnost ali kompetenca je pooblastilo organa za opravljanje nalog, zaradi katerih je ustanovljen, in je hkrati pravica in dolžnost organa, da opravlja naloge, ki spadajo v njegovo delovno področje, kar pomeni da nalog ne sme opravljati noben drug organ (izključna pristojnost) ter hkrati naloge, ki spadajo v njegovo delovno področje, ne sme odkloniti (Androjna in Kerševan, 2006, str. 128–130).

Pristojnost se kaže v dveh smereh delovanja organa in sicer kot stvarna ali materialna pristojnost in kot krajevna ali teritorialna pristojnost.

S predpisi o pristojnosti je točno določeno o pravicah, obveznostih in pravnih koristih posameznikov v upravnih zadevah. Določajo tudi, kateri organ je pooblaščen za odločanje v posameznih upravnih zadevah ter ne dovoljujejo, da bi si stranke same izbirale organe, ki naj bi odločali o njihovih zahtevkih (ZUP, 18. člen).

Stvarna ali materialna pristojnost posameznega organa ali več organov se kaže v pravici in dolžnosti, da na določenem delovnem področju, za katerega je bil ustanovljen, opravljajo z zakonom ali drugim, na zakonu temelječim predpisom. Vsak organ pa ima svojo stvarno pristojnost (npr. za izdajo gradbenega dovoljenja je pristojna upravna enota). Stvarno pristojnost za odločanje v upravnih zadevah določajo materialni predpisi (ZUP, 17. člen), v določenih primerih pa tudi organizacijski predpisi, s katerimi je določena pristojnost organov (Androjna in Kerševan, 2006, str. 130–131).

Krajevna ali teritorialna pristojnost pomeni, da je za odločanje v upravnih zadevah in pravicah ter pravnih koristih posameznikov v posamičnih upravnih zadevah iste vrste pristojen samo en konkretno določen organ izmed stvarno pristojnih organov in je izključna pristojnost. Za krajevno pristojnost je odločilno določeno območje (del ozemlja), na katerem organ opravlja naloge iz svoje stvarne pristojnosti (npr. centralni organi (ministrstva), katerih dejavnost obsega celotno območje (države imajo na območjih, kjer delujejo teritorialni organi, samo stvarno pristojnost) (Androjna in Kerševan, 2006, str. 135).

Poleg krajevne in stvarne pristojnosti poznamo še funkcionalno in personalno pristojnost:

- funkcionalna pristojnost se kaže v natančnejši opredelitvi stvarne pristojnosti, npr. ko zakon določa, da o zadevi odloča občina, predpis občine pa določi, kateri organ v občini sploh odloča;
- personalna pristojnost pa je pooblastilo uradni osebi, da opravlja posamezna dejanja v postopku, da vodi postopek ter o zadevi izda odločbo (Jerovšek, 2007, str. 57).

#### **2.4.2 Pristojnost v davčnih zadevah**

Za odločanje v davčnem postopku na prvi stopnji sta stvarno pristojni Davčna uprava Republike Slovenije in Carinska uprava Republike Slovenije. V skladu z ZDS-1 so to območni davčni uradi in v nekaterih zadevah Generalni davčni urad. Za odločanje na drugi stopnji pa je stvarno pristojno Ministrstvo za finance.

Z novelo ZUP-E (Uradni list RS, št. 126/07) je bil spremenjen drugi odstavek 22. člena ZUP, ki sedaj določa, da, če zakon ne določa drugače, ostane organ, ki je kot stvarno pristojen začel postopek, pristojen tudi tedaj, kadar se med postopkom spremenijo okoliščine za določitev stvarne pristojnosti, ali se spremeni zakon tako, da določa za odločanje v upravni zadevi stvarno pristojnost drugega organa. Gre torej za ustalitev pristojnosti. To vprašanje je pomembno zaradi prehajanja davčnih zavezancev iz Posebnega davčnega urada na davčne urade in obratno. Davčni urad, ki je kot stvarno pristojen začel postopek in opravil vrsto ugotovitvenih dejanj z namenom ugotovitve popolnega in pravilnega dejanskega stanja, je z vidika načela hitrosti in načela učinkovitosti najprimernejši, da postopek izpelje do konca.

Stvarna pristojnost drugih organov, ki postopajo po ZDavP-2, je predpisana s posebnim zakonom. Za odločanje v postopkih izvajanja mednarodnih pogodb o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki obvezujejo Republiko Slovenijo, je stvarno pristojno Ministrstvo za finance, v postopkih izvajanja drugih mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Republiko Slovenijo, pa organ, ki je določen z mednarodno pogodbo ali aktom o ratifikaciji. Stvarna pristojnost tujih davčnih organov je določena z mednarodno pogodbo, ki jo je Republika Slovenija uveljavila z zakonom (ZDavP-2, 70. člen).

Krajevno pristojen za odločanje v davčnem postopku na prvi stopnji, v primerih, ko je stvarno pristojna Davčna uprava RS, je pristojen davčni urad, pri katerem je zavezanec za davek vpisan v davčni register. Če zavezanec za davek ni vpisan v davčni register, je za odločanje v davčnem postopku pristojen davčni urad, na območju katerega je nastala oz. bi lahko nastala davčna obveznost. Za reševanje sporov o krajevni pristojnosti med davčnimi uradi je pristojen Generalni davčni urad (ZDavP-2, 71. člen).

### **2.4.3 Davčna uprava Republike Slovenije**

#### **Splošno o nastanku Davčne uprave**

Davčna uprava Republike Slovenije (DURS) je bila ustanovljena 1. 7. 1996 in je združila prejšnji dve instituciji – Republiško upravo za javne prihodke (RUJP) in Agencijo za plačilni promet (APP). RUJP je do tedaj pobirala in nadzirala davke, ki so jih plačevali posamezniki, medtem ko je APP nadzorovala in pobirala davke od podjetij. Enotna davčna služba je tako omogočila učinkovitejše pobiranje in nadzor nad davki.

DURS je organ v sestavi ministrstva, pristojnega za finance. Uredba o določitvi davčnih uradov Davčne uprave Republike Slovenije določa davčne urade DURS-a in njihove sedeže, opredeljuje obseg njihovih območij po upravnih enotah ter pristojnosti Posebnega davčnega urada. Minister, pristojen za finance, na predlog generalnega direktorja DURS-a in v soglasju z Vlado Republike Slovenije izda Akt o notranji organizaciji in sistemizaciji delovnih mest v Davčni upravi Republike Slovenije.

#### **Sedež Davčne uprave**

Sedež Davčne uprave Republike Slovenije je v Ljubljani. Davčno upravo Republike Slovenije vodi generalni direktor ali direktorica davčne uprave, ki vodi tudi delo Generalnega davčnega urada. Generalni direktor davčne uprave je za svoje delo in delo službe odgovoren ministru, pristojnemu za finance. Generalni direktor ima lahko dva namestnika. Eden od namestnikov nadomešča generalnega direktorja ob njegovi odsotnosti ali zadržanosti. Davčna uprava Republike Slovenije organizira, vodi in upravlja davčni register.

DURS pri izvajanju zakonsko opredeljenih pristojnosti, ki se nanašajo na davčne obveznosti posameznih davčnih zavezancev, deluje samostojno in neodvisno. Osnovna naloga davčne uprave je pobiranje davkov (Kuhar-Puc, 2004, str. 47).

Davčno upravo Republike Slovenije sestavljajo Generalni davčni urad in davčni uradi (trenutno 15 davčnih uradov, ustanovljenih za posamezno območje, in Posebni davčni urad, ki izvaja naloge na področju cele države). Notranje organizacijske enote so: sektor, služba, oddelek, izpostava in referat. Davčni uradi imajo izpostave in referate kot teritorialne – dislocirane notranje organizacijske enote.

#### **Naloge davčne službe**

Davčna uprava izvaja naloge v skladu z zakoni, ki urejajo obdavčenje in postopek v zvezi z obdavčenjem, zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor, z drugimi predpisi ter mednarodnimi pogodbami, ki obvezujejo Slovenijo, ter v skladu z zakonom o davčni službi (ZDS-1, 3. člen).

Naloge davčne službe, ustanovljene v skladu z ZDS-1 v zvezi z davki so naslednje:

- pobiranje davkov in drugih obveznih dajatev,
- opravljanje nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti,
- preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov in drugih kaznivih ravnanj,
- prisilna izterjava denarnih terjatev države in samoupravnih lokalnih skupnosti,
- izvajanje predpisov,
- sodelovanje z mednarodnimi organizacijami,
- proučevanje in analiziranje delovanja davčnega sistema.

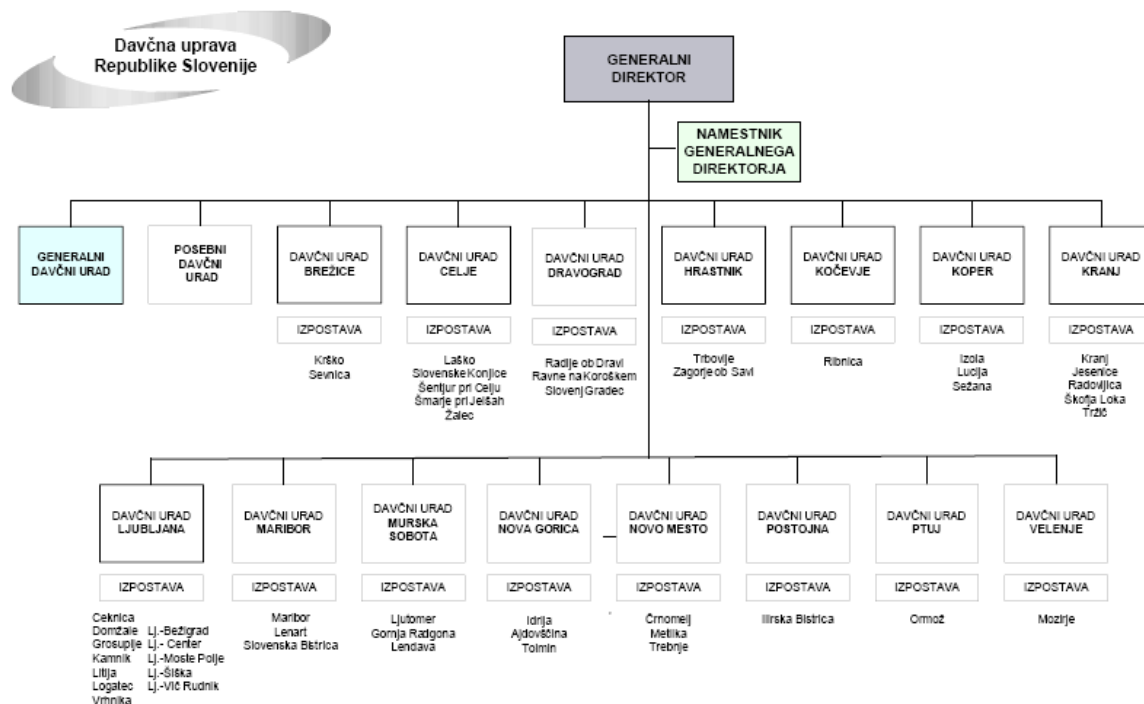
## **Generalni davčni urad**

Tako kot Davčno upravo Republike Slovenije, vodi generalna direktorica ali direktor, tudi delo Generalnega davčnega urada.

Vodje sektorjev so podsekretarji ali sekretarji, ki vodijo delo posameznih sektorjev na Generalnem davčnem uradu in so podrejeni ter odgovorni generalnemu direktorju. Vodje posameznih enot – oddelkov so praviloma podsekretarji, vodje služb pa podsekretarji, sekretarji ali višji svetovalci in za svoje delo odgovarjajo vodji sektorja in generalnemu direktorju.

Generalni davčni urad organizira in usmerja delo službe, spremlja in proučuje njen razvoj, ustrezno ukrepa za pravilno delovanje, organizira in opravlja neposreden nadzor nad delom davčnih uradov ter zagotavlja enotno izvajanje davčnih predpisov, postopkov davčnega nadzora in davčne izvršbe, opravlja davčne preiskave, odloča v upravnem postopku na prvi stopnji, vzpostavlja, vzdržuje in organizira enotno vodenje davčnega registra, razpolaga in razkriva davčne podatke, določa in skrbi za zbirke podatkov, evidence ter informacijski sistem, predlaga vsebino in obliko davčnih obrazcev, določa in izvaja programe za kadrovske, strokovne in tehnične napredek dejavnosti davčne uprave, izvaja programe za izobraževanje, izpopolnjevanje in usposabljanje delavcev davčne uprave, skrbi za izvajanje in sodelovanje z domačimi in mednarodnimi organi ter organizacijami in organi Skupnosti, obvešča javnost o delu davčne uprave in opravlja druge naloge, določene z zakonom ali drugimi predpisi.

**Slika 1: Organizacijska struktura Davčne uprave RS**



Vir: spletne strani DURS (oktober 2008)

## Davčni urad

Davčne urade vodi direktor ali direktorica, ki je neposredno odgovoren generalnemu direktorju. Direktor ima namestnika, ki ga nadomešča, ko je le ta odsoten ali zadržan.

Davčni urad opravlja odmero davkov, davčno izvršbo odmerjenih davkov in vse postopke davčne izvršbe, davčni nadzor, vodi davčne evidence, neposredno izvaja naloge davčnih preiskav, odloča v davčnem postopku na prvi stopnji, če ni z zakonom pristojnost odločanja prenesena na Generalni davčni urad ali na ministrstvo, pristojno za finance, izvaja postopke davčne izvršbe denarnih terjatev države in samoupravnih lokalnih skupnosti v skladu z zakonom, ki ureja splošni upravni postopek, in zakonom, ki ureja prekrške. Izvaja vračila preveč plačanih davkov in pripadajočih obresti, odloča v postopku o davčnih prekrških in o prekrških po ZDS-1 na prvi stopnji, opravlja določene naloge s področja delovnih razmerij, strokovnega usposabljanja in izpopolnjevanja delavcev službe, sodeluje z drugimi inšpekcijskimi organi ter organi policije, daje strankam potrebne informacije o izvajanju predpisov o obdavčenju in davčnem postopku, opravlja naloge v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra, opravlja druge naloge, določene z ZDS-1 ali drugimi predpisi (ZDS-1, 13. člen).



Posebni davčni urad opravlja naloge davčnega urada za banke, hranilnice, zavarovalnice, družbe, ki prirejajo trajne klasične igre na srečo in posebne igre na srečo, ter družbe, ki prirejajo posebne igre na srečo v igralnih salonih, borze, borznoposredniške družbe, investicijske družbe, družbe za upravljanje, pokojninske družbe in klirinško depotne družbe. Posebni davčni urad opravlja naloge davčnega urada tudi za gospodarske družbe, katerih skupni prihodki so v preteklem davčnem letu presegli pet milijard tolarjev (Uredba o določitvi davčnih uradov DURS, Uradni list RS, št. 24/96, 5/00, 142/04, 4/05, 120/05, 63/08).

## **2.5 ZAVEZANEC ZA DAVEK**

Stranka in organ sta v postopku obvezna udeleženca. Stranka v upravnem postopku je lahko vsaka fizična in pravna oseba, ki je lahko nosilec pravic in obveznosti. Kot stranka pa je lahko tudi oseba, ki nima lastnosti niti fizične niti pravne osebe, če je lahko nosilec pravic in obveznosti (npr. skupina, ulica, vas, naselje). Poznamo tudi stranko t. i. stranskega udeleženca, ki v postopek vstopi, da bi v njem zavaroval svoje pravne koristi (Jerovšek, 2007, str. 66).

Pojem zavezanec za davek, kot je opredeljen v ZDavP-2, je izrazito širok in zajema vse, ki so potencialno lahko zavezani za izpolnitev celotne ali dela davčne obveznosti (Jerovšek et al., 2008, str. 41).

Med zavezance za davek se po 12. členu ZDavP-2 štejejo:

1. davčni zavezanec ali davčna zavezanka (oseba, katere dohodke, premoženje ali pravni posli so predmet obdavčitve);
2. plačnik davka ali plačnica davka;
3. oseba, ki je v postopku davčne izvršbe v skladu s tem zakonom dolžna plačati davek.

Davčni zavezanec je oseba, katere dohodke, premoženje ali pravni posli so neposredno predmet obdavčitve v skladu z zakonom o obdavčenju. Za davčnega zavezanca v smislu tega zakona se šteje tudi carinski dolžnik oz. oseba, ki bi lahko postala dolžnik v skladu s carinskimi predpisi.

Plačnik davka je oseba, ki je zavezana za izračunavanje davka oz. odtegotvanje davka od davčnih zavezancev in ki ta davek prenese na ustrezen račun prejemnikom. Lastnost plačnika davka mora izhajati iz tega zakona ali zakona o obdavčenju. Plačnik davka ima enake pravice in obveznosti kakor davčni zavezanec (ZDavP-2, 12. člen).

## **2.6 FAZE POSTOPKA**

### **2.6.1 Začetek postopka**

Upravni postopek se ne začne sam po sebi. Za začetek postopka je potrebna pobuda, ki jo lahko da organ, ki je stvarno in krajevno pristojen za odločanje v upravni zadevi, ali pa jo da stranka. Če se postopek začne na pobudo organa, se postopek začne po uradni dolžnosti. V primerih, ko je potrebno zaščititi javno korist, bo upravni postopek začel po uradni dolžnosti. Na zahtevo stranke pa se bo začel upravni postopek takrat, kadar stranka zahteva, naj ji bo priznana ali povečana kakšna pravica oz. oproščena ali zmanjšana kakšna obveznost (Androjna in Kerševan, 2006, str. 275–284).

Enako kot po ZUP se davčni postopek začne po uradni dolžnosti ali na zahtevo stranke, čeprav je v praksi oz. glede na določbe zakonov o obdavčitvi zaradi dejavnosti pobiranja davkov v javnem interesu davčni postopek večinoma začel po uradni dolžnosti (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 115).

Davčni postopek se začne po uradni dolžnosti, ko davčni organ prejme davčno napoved, carinsko deklaracijo ali drug dokument, ali ko davčni organ opravi kakršno koli procesno dejanje z namenom uvedbe davčnega postopka. O začetku postopka se ne izda kakšen poseben akt, izjema pa je npr. davčni inšpekcijski nadzor in postopek davčne izvršbe. Zaradi narave dela davčne službe se velika večina postopkov pred davčnim organom začne po uradni dolžnosti.

V davčnih zadevah, v katerih je po tem zakonu ali zakonu o obdavčenju za začetek postopka potrebna zahteva stranke, sme davčni organ začeti in voditi postopek samo, če je taka zahteva podana (npr. odlog plačila davka na podlagi 101. člena ZDavP-2). Če bi davčni organ sam, brez vloge stranke odločil o odpisu davka na podlagi 101. člena, bi bil tak akt ničen (Gradivo DURS, 2008, str. 58).

### **2.6.2 Ugotovitveni postopek**

Pred izdajo odločbe je treba ugotoviti vsa dejstva in okoliščine, ki so za odločitev pomembne. Tekom ugotovitvenega postopka je treba omogočiti, da uveljavijo in zavarujejo svoje pravice in pravne koristi, kar se lahko opravi v skrajšanem postopku ali pa v posebnem ugotovitvenem postopku (ZUP-UPB2, 138. člen).

Za odločitev v upravni zadevi so pomembna dejstva in okoliščine, ki jih ugotavlja organ, pristojen za reševanje upravne zadeve. Uradna oseba, ki vodi postopek, se mora ravnati po načelu materialne resnice, kar pomeni, da se ne more zadovoljiti s kakršnokoli resnico, temveč se mora truditi doseči najvišjo stopnjo prepričanja o resničnosti relevantnih dejstev. Poleg tega načela se mora uradna oseba ravnati še po preiskovalnem in razpravnem načelu, načelu zaslišanja stranke, načelu ustnosti in pristnosti, načelu neposrednosti in posrednosti, načelu koncentracije, načelu javnosti,

načelu ekonomičnosti in načelu pomoči stranki (Androjna in Kerševan, 2006, str. 300–308).

### **2.6.2.1 Odmera davka**

Davčni organ mora pred izdajo odmerne odločbe 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 uveljavijo svoje pravice in interese.

Davčni organ lahko izda odmerno odločbo brez posebnega ugotovitvenega postopka, 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 (ZDavP-2, 73 člen).

### **2.6.2.2 Ugotavljanje dejstev**

S 74. členom ZDavP-2, ki se nanaša na ugotavljanje dejstev, se konkretizira 5. člen ZDavP-2, ki določa načelo materialne resnice v davčnih zadevah, oz. da je davčni organ dolžan ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanca za davek, če ni s tem zakonom drugače določeno. Na podlagi verjetno izkazanih dejstev lahko odloči le, če tako določa ta zakon ali zakon o obdavčenju. Predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistveni za obdavčenje, se vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini.

Če se z nekim dejanjem ali ravnanjem krši zakon, s katerim se prepoveduje ali nalaga neko dejanje ali ravnanje, nastanejo pa gospodarske (ekonomske) posledice, to ne vpliva na obdavčenje.

Če je pravni posel neveljaven ali postane neveljaven, to ne vpliva na obdavčenje, če gospodarske (ekonomske) posledice tega pravnega posla kljub njegovi neveljavnosti nastanejo in obstojijo, če ni z zakonom o obdavčenju drugače določeno.

Navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel (npr. fiktivne študentske napotnice).

Z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov se ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. Če se ugotovi takšno izogibanje ali zloraba, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov.

### **2.6.2.3 Ustna obravnava**

V davčnih postopkih se običajno obravnavajo premoženjsko pravna vprašanja tako fizičnih (v tem primeru gre torej tudi za varstvo informacijske zasebnosti) kot tudi pravnih oseb, pri katerih gre lahko npr. za vprašanja poslovnih skrivnosti. Koristi zavezancev za davek torej pretehtajo nad koristmi javnosti, da se sme prisostvovati ustnim obravnavam. Zato je pri ustnih obravnavah javnost izključena.

Seveda pa v nobenem primeru izključitev javnosti ne velja za stranke, zakonite zastopnike oz. za njihove pooblaščenca in strokovne pomočnike. Izključitev javnosti se tudi ne more nanašati na priče, izvedence in tolmače, brez katerih ne bi bilo mogoče opraviti ustne obravnave (Interno gradivo DURS, 2008, str. 59–60).

### **2.6.2.4 Cenitev davčne osnove kot poseben ugotovitveni postopek**

Zavezanci za davek morajo davčnemu organu dajati resnične, pravilne in popolne podatke, ki jih davčni organ potrebuje za pobiranje davka. Načelo dolžnosti dajanja podatkov je v ZDavP-2 konkretizirano na veliko mestih (npr. dolžnost predlaganja obračunov davka, davčnih napovedi, obveznost dokumentiranja) in je sankcionirano s prekrški.

Kljub temu pa se v praksi dogaja, da zavezanec za davek ne vloži davčne napovedi ali ne predloži obračuna davka davčnemu organu ali ju vloži oz. predloži brez podatkov, potrebnih za ugotovitev davčne obveznosti, oz. fizična oseba ne napove dohodkov. Davčni organ lahko tudi ugotovi, da temelji davčna napoved oz. obračun davka na neresničnih ali nepravilnih podatkih, ali ugotovi, da napovedani prihodki oz. prihodki, izkazani v obračunu davka, niso sorazmerni napovedanim odhodkom oz. odhodkom, izkazanim v davčnem obračunu, razen če davčni zavezanec navede upravičene razloge.

V takih in še nekaterih primerih lahko davčni organ ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo. Cenitev je ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu določiti verjetno davčno osnovo. Davčni organ mora v tem postopku čim pravilneje določiti davčno osnovo, saj ne razpolaga s podatki, ki bi mu jih moral zagotoviti sam zavezanec za davek. Na tako ugotovljeno davčno osnovo se določi stopnja davka in odmeri davek.

Verjetna davčna osnova oz. z oceno določena davčna osnova se zniža, če zavezanec za davek dokaže, da je nižja. Zavezancu za davek je torej še vedno dana možnost, da v postopku ugotavljanja davčne osnove s cenitvijo predloži listine, s katerimi dokazuje nižjo davčno osnovo, kot pa je bila ocenjena (ZDavP-2, 68. člen).

### **2.6.3 Dokazni postopek**

Cilj dokaznega postopka je dokazovanje dejstev in okoliščin, ki jih je uradna oseba, ki vodi upravni postopek, zbrala v ugotovitvenem postopku. Dokazovanje je v bistvu

izvajanje načela materialne resnice, kar pomeni ugotavljanje, ali je subjektivno ugotovljeno skladno z resničnim dejanskim stanjem. V upravnem postopku se ne dokazuje splošno znanih dejstev, organu znanih dejstev, pravnih fikcij (npr. da se osebo, ki je zaradi potopitve ladje pogrešana pet let, razglasi za mrtvo, in se njen zakonec lahko poroči, čeprav se kasneje izkaže drugače, velja pa zadnja sklenjena zakonska zveza), verjetno izkazanih dejstev (velja za ukrepe v javnem interesu, s katerimi ni mogoče odlagati), notranjega državnega prava, katerega mora poznati tako uradna oseba kot stranka. V postopku pa se lahko dokazuje obstoj tujih pravnih norm, obstoj avtonomnega prava. Kot dokaz se v postopku lahko uporabi vse, kar pripomore k ugotovitvi dejanskega stanja. Dokazuje se lahko z zasebnimi in javnimi listinami, pričami, izvedenci, cenilci in tolmači, ogledi, izjavo strank (Jerovšek, 2007, str. 109–121).

### **2.6.3.1 Dokazno breme**

Zavezanec za davek mora za svoje trditve v davčnem postopku predložiti dokaze. Davčni organ mora dokazati dejstva, na podlagi katerih davčna obveznost nastane ali ne nastane oz. se poveča ali zmanjša. Če ZDavP-2 ali zakon o obdavčenju ne določa drugače, mora zavezanec za davek dokazati svoje trditve, na podlagi katerih se davčna obveznost zmanjša (ZDavP-2, 76. člen).

### **2.6.3.2 Dokazila**

Če ZDavP-2 ali zakon o obdavčenju ne določa drugače, dokazuje zavezanec za davek svoje trditve v davčnem postopku praviloma s pisno dokumentacijo ter poslovnimi knjigami in evidencami, ki jih vodi v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju, lahko pa predlaga tudi izvedbo dokazov z drugimi dokaznimi sredstvi, torej po ZUP (ogled, zaslišanje prič, izvedenci). Po ZDavP-2 imajo torej listine prednost.

### **2.6.3.3 Rok za predložitev dokazov**

Zavezanec za davek mora dokaze predložiti v roku, ki ga določi davčni organ s pisnim pozivom, s sklepom o začetku postopka davčnega nadzora oz. s sklepom, ki ga izda v postopku davčnega nadzora. Rok se lahko na zahtevo stranke podaljša, če se zahteva poda pred iztekom prvotnega roka. Obseg zahtev organa mora biti v skladu z načelom sorazmernosti.

### **2.6.3.4 Stroški postopka**

Ureditev stroškov v ZDavP-2 je specialna glede na ureditev v ZUP. Skladno z ZUP in ZDavP-2 je odločitev o stroških obvezni del izreka odločbe.

Vsakega zavezanca za davek bremenijo stroški, ki jih ima zaradi davčnega postopka kot so: stroški za prihod, zamuda časa in izgubljeni zaslužek.

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.

Stroški davčnega postopka kot so: 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, oz. v breme zavezanca za davek, če se je postopek zanj končal neugodno. Če se ugotovitve davčnega organa ne razlikujejo od predloženega obračuna oz. vložene napovedi, krijeta davčni organ in zavezanec za davek vsak svoje stroške. Če so bile v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora ugotovljene nepravilnosti, ki imajo za posledico višjo davčno obveznost, nosi stroške postopka iz tretjega odstavka tega člena zavezanec za davek. Višino najvišjega povračila stroškov pravnega zastopanja in strokovne pomoči določi minister, pristojen za finance. Stroške postopka v vsakem primeru plača udeleženec v postopku, če jih povzroči po svoji krivdi.

Čeprav se takse, sistemsko gledano, ne štejejo več med stroške postopka, velja opozoriti, da je z novelo Zakona o upravnih taksah – ZUT-F (Uradni list RS, št. 14/07) določena splošna oprostitvev plačila upravnih taks za dokumente in dejanja v zvezi s postopki pred davčnim organom (Interno gradivo DURS, 2008, str. 62).

#### **2.6.4 Davčna odločba**

Upravni akt (odločba ali sklep) o upravni zadevi izda pristojni organ po končanem ugotovitvenem in dokaznem postopku. Med samim postopkom se izdaja procesne sklepe, na koncu postopka pa se izda odločbo. Z odločbo se odloči o predmetu postopka oz. pravici, obveznosti ali pravni koristi stranke. S sklepom pa se odloči o procesnih vprašanjih (o zavrženju vloge, ustavitvi postopka itd.). Odločbo izda predstojnik ali pooblaščen uradna oseba stvarno in krajevno pristojnega organa. Odločba in sklep morata biti izdana v pisni obliki in morata imeti predpisane sestavne dele (Jerovšek, 2007, str. 122–136).

##### **2.6.4.1 Sestavine odmerne odločbe**

ZUP določa sestavine odločbe in njihove sestavne dele, medtem ko ZDavP-2 določa nekaj specifičnosti glede izreka in obrazložitve odmerne odločbe. Pri oblikovanju davčne odločbe se torej upošteva najprej ZDavP-2, kot dopolnilno pa še ZUP.

Izrek odmerne odločbe mora vsebovati (ZDavP-2, 80. člen):

1. davčnega zavezanca oz. plačnika davka, če sta različni osebi,
2. vrsto davka,
3. davčno osnovo,
4. davčno stopnjo
5. znesek odmerjenega davka in obresti, izračunanih do dneva izdaje odločbe,
6. znesek plačanih(-e) akontacij(-e) davka,
7. rok plačila davka in obresti,
8. račun, na katerega se plača,

9. navedbo, da pritožba ne zadrži izvršitve odločbe in
10. navedbo, da bo davek v primeru, če ne bo plačan v določenem roku, prisilno izterjan,
11. odločitev o stroških postopka.

Zakon poleg splošnih pravil določa tri posebne položaje:

1. če davčne osnove in stopnje ni mogoče navesti, se ti dve sestavini ne navedeta;
2. če je zavezanec že preplačal davčno obveznost, se navede znesek vračila in način vračila;
3. če gre za enostavno zadevo, izrek določbe vsebuje le osnovo, stopnjo in znesek odmerjenega oz. vrnjenega davka.

Polna obrazložitev pisne odločbe mora vsebovati obrazložitev vseh točk izreka odločbe. Obrazložitev mora biti izčrpna, v njej morajo biti povzeti zahteve strank in celoten ugotovitveni in dokazni postopek. Obrazložitev pri diskrecijskem odločanju mora obsegati navedbo pravne podlage za diskrecijo, skladnost odločitve z namenom diskrecije in izkaz, da pooblastilo ni bilo prekoračeno.

V primeru enostavnih zadev je mogoče izdati odločbo brez predpisanih sestavin le v obliki stampiljke na vlogi stranke. Za enostavne zadeve se šteje npr. skrajšane ugotovitvene postopke odmere različnih davkov, pri čemer gre za enostavno ugotovitvene postopke odmere različnih davkov, ko se v večini verjame navedbam stranke oz. podatkom iz uradnih evidenc. Taka odločba vsebuje le izrek in uporabljene pravne predpise. Poleg stampiljke pa se mora uradna oseba podpisati (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 134–135).

#### **2.6.4.2 Vrste davčnih odločb**

V davčnem postopku davčni organ izda različne vrste davčnih odločb, in sicer:

- odmerno odločbo o denarni obveznosti zavezanca, izdana na podlagi davčne napovedi,
- začasna ali provizorna odločba,
- odločba, izdana na podlagi zapisnika, ki se praviloma izda v davčnem inšpekcijskem postopku.

Davčno odločbo se praviloma izda, ko je dokazano dejansko stanje, izjemoma pa se izda začasna ali provizorna odločba. S to odločbo se posamezna vprašanja uredijo pred koncem postopka, če je to glede na okoliščine postopka nujno potrebno (npr. če zavezanec kasneje ne bi mogel plačati obveznosti). Ko pa se izda glavna odločba in se vsa dejstva ugotovijo z gotovostjo, se začasna odločba razveljavi ali nadomesti z novo. V glavni odločbi se mora začasna odločba tudi pisno razveljaviti, in sicer se to stori v posebni točki (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 132).

Odločba, izdana na podlagi zapisnika, se izdaja na podlagi davčnega inšpekcijskega nadzora. Zanj je značilno, da mora biti izdana najkasneje v 30 dneh od dneva prejema pripomb na zapisnik oz. od dneva, ko se je izteklo rok za pripombe oz.

najkasneje v 6 mesecih od začetka inšpekcijskega postopka. Obrazložitev odločbe vsebuje povzetke navedb iz zapisnika kot del ugotovitvenega in dokaznega postopka (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 132).

#### **2.6.4.3 Vročanje v davčnih postopkih**

Vročanje je opravilo, s pomočjo katerega organ, ki vodi upravni postopek – davčni postopek, izroči vabila, opomine, obvestila, odredbe, odločbe, sklepe in druga uradna pisanja tisti osebi, kateri je namenjeno (Kuhar-Puc, 2004, 34). Vročitev je torej pomembna zaradi nastanka pravnih učinkov, predvsem začetka teka rokov in sicer pritožbenega in paricijskega. Upravni akt kot tak ne povzroči nobenega pravnega učinka, dokler ni vročen stranki.

Vse odločbe in sklepi ter drugi dokumenti, od katerih vročitve začne teči rok, razen odločb, sklepov in drugih dokumentov, ki se izdajo v postopku davčnega nadzora in v postopku davčne izvršbe, se vročajo z navadno vročitvijo. Šteje se, da je vročitev opravljena 20. dan od dneva odprave, razen za odločbe, sklepe in druge dokumente, ki se izdajo v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora ter v postopku davčne izvršbe, katere je treba vročiti z osebno vročitvijo. Z osebno vročitvijo se vročajo tudi odločbe, izdane na podlagi informativnih izračunov, na katere so zavezanci dali ugovor in odločbe, ki jih davčni organ pošlje zavezancem, ki niso v roku oz. pravočasno plačali obveznosti (ZDavP-2, 85. člen).

#### **2.6.5 Pravna sredstva zoper davčno odločbo**

Pravno sredstvo je ustavna pravica vsakogar, da izpodbija nezakonite in neprimerne upravne akte, izdane v upravnem postopku. Ustava RS v 25. členu vsakomur daje možnost, da se pritoži ali uporabi druga pravna sredstva zoper odločitve sodišč in drugih državnih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil. Na podlagi 157. člena je dovoljen upravni spor zoper nezakonite dokončne posamične akte prej navedenih organov. Po 158. členu pa so dovoljena še izredna pravna sredstva zoper pravnomočne posamične akte omenjenih organov. Vsa navedena pravna sredstva postopkovno ureja ZUP, ki glede pritožbe temelji že na načelu pravice do pritožbe. ZUP pozna pritožbo kot redno pravno sredstvo in pet izrednih pravnih sredstev in sicer obnova postopka, sprememba ali odprava odločbe v zvezi z upravnim sporom, odprava in razveljavitev odločbe po nadzorstveni pravici, izredna razveljavitev odločbe in ničnost odločbe (Jerovšek, 2007, str. 137–155).

Zoper davčno odločbo se lahko uporabi sedem pravnih sredstev in sicer pritožbo kot redno pravno sredstvo in šest izrednih pravnih sredstev.



### **2.6.5.1 Pritožba kot redno pravno sredstvo**

V davčnih postopkih se kot redno pravno sredstvo šteje pritožba. Splošni rok za vložitev pritožbe zoper davčno odločbo se ne razlikuje od siceršnjega roka po ZUP, ki je 15 dni od vročitve odločbe. Novost ZDavP-2 je ta, da je v primeru odmerne odločbe, izdane v DIN, rok podaljšan na 30 dni od dneva vročitve odločbe. Razlog za daljši rok je v tem, da so odmerne odločbe, izdane v DIN pogosto večjega obsega in zahtevnejše za preučitev in sestavo pritožbe.

O pritožbi zoper davčno odločbo odloča drugostopenjski organ, ki je v tem primeru Ministrstvo za finance, in ne davčni organ, ki je odločbo izdal. Drugostopenjski organ lahko pritožbo zavrže, zavrne ali ji ugotovi in v slednjem primeru prvostopenjsko odločbo spremeni, ugotovi za nično oz. odpravi in sam reši zadevo ali jo vrne v ponovno odločanje (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 139 po: 246.–253. členu ZUP).

Odločba drugostopenjskega organa je dokončna, kar pomeni, da ni možne pritožbe, lahko pa se jo izpodbija z izrednimi pravnimi sredstvi in s tožbo na upravno sodišče.

Če organ v predpisanem roku ne izda odločbe ali sklepa, se šteje, kot da je bil stranki zahtevek zavržen (ZUP, 222. člen), s čimer se ji omogoči uveljavljanje nadaljnjih pravnih sredstev.

Pritožba zoper odmerno odločbo je nesuspendivna, kar pomeni, da pritožba ne zadrži izvršitve odmerne odločbe. Davčni organ po uradni dolžnosti do odločitve o pritožbi odloži davčno izvršbo, če oceni, da bi bilo pritožbi mogoče ugoditi. Za čas, ko je zavezancu za davek 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. Zakon sicer kot referenčno obrestno mero navaja slovensko medbančno obrestno mero, vendar je od uvedbe evra v Sloveniji to sedaj EURIBOR (Interno gradivo DURS, 2008, str. 66).

Pritožba je v upravnih postopkih pravilo in sicer kot temeljna pravica do pritožbe (ZUP, 13. člen). Če bi bilo iz vloge nedvoumno razvidno, da gre za pritožbo, mora organ to upoštevati, četudi stranka vlogo naslovi kako drugače, npr. prošnja. Organ bi ravnal napačno, če bi na vlogo, ki po naravi stvari predstavlja pritožbo, odgovoril le v obliki dopisa. O pritožbi je treba odločiti z odločbo ali sklepom, kar stranki omogoča nadaljnje pravno varstvo kot je upravni spor (Kovač, 2007a, str. 9).

### **2.6.5.2 Izredna pravna sredstva**

Zoper davčno odločbo lahko uporabimo šest izrednih pravnih sredstev, pet po ZUP (260.–281. člen) in posebno pravno sredstvo tj. posebni primeri razveljavitve in spremembe oz. odprave odločbe. ZDavP-2 pa nekoliko drugače kot ZUP ureja odpravo in razveljavitev po nadzorstveni pravici in obnovo postopka.

Davčni organ po nadzorstveni pravici odpravi odmerno odločbo v petih letih od dneva, ko je bila odločba vročena zavezancu za davek:

1. če jo je izdal stvarno nepristojen organ;

2. če je bila v isti stvari že prej izdana pravnomočna odločba, s katero je bila ta zadeva drugače rešena;

Odmerno odločbo lahko davčni organ po nadzorstveni pravici odpravi, razveljavi ali spremeni v petih letih od dneva, ko je bila odločba vročena zavezancu za davek, če je z njo prekršen materialni zakon. Pristojni organ je nadzorni organ – to je praviloma organ, ki sicer odloča o pritožbah zoper odločbo prvostopnega organa. V našem primeru je to Sektor za upravni postopek na drugi stopnji s področja carinskih in davčnih zadev, v okviru Ministrstva za finance. Odločba se lahko odpravi, razveljavi ali spremeni v škodo ali v korist zavezanca za davek (ZDavP-2, 88. člen).

Obnova postopka je še eno izredno pravno sredstvo, ki je urejeno že v ZUP, ZDavP-2 pa določa nekatere posebnosti. Določa posebne roke za obnovo postopka, v primeru, ko gre za uveljavljanje novih dejstev in dokazov. ZDavP-2 določa subjektivni rok šestih mesecev in objektivni rok pet let od vročitve odločbe stranki. Pomembno pri tem je, da ti roki veljajo le v primeru novih dejstev in dokazov, za ostale primere pa veljajo določila ZUP, ki določa subjektivni rok 1 mesec in objektivni rok 3 leta od dokončnosti odločbe (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 142).

Davčni postopek pozna še specialno pravno sredstvo posebni primeri razveljavitve in spremembe oz. odprave odločbe, ki pa ga ZUP ne pozna. To pravno sredstvo omogoča, da je pravnomočna odločba razveljavljena, spremenjena ali odpravljena, če se ugotovi, da je bil davek zaradi očitne napake zavezancu odmerjen previsoko ali pa mu sploh ne bi smel biti odmerjen. Takšna odločba je lahko razveljavljena, spremenjena ali odpravljena na zahtevo stranke ali po uradni dolžnosti. To pravno sredstvo učinkuje za davčno obdobje, na katero se prvotna odločba nanaša. V primeru, da za odpravo, razveljavitev in spremembo odločbe niso podani razlogi, se takšno kot neutemeljeno zavrne. Če odločbo o odpravi, razveljavitvi in spremembi odločbe izda organ prve stopnje, je pritožba dovoljena, če pa jo izda organ druge stopnje, pritožba ni mogoča, dopusten je le upravni spor (ZDavP-2, 90. člen).

Nova odločba je torej v primerjavi z ostalima dvema izrednima pravnima sredstvoma izdana le v korist zavezanca za davek.

### **2.6.5.3 Druga pravna sredstva**

Poleg navedenih pravnih sredstev pozna ZDavP-2 še nekatera pravna sredstva, ki so opredeljena pri posameznih institutih. Ta so:

- Ugovor tretjega zoper sklep o izvršbi
- Ugovor zoper informativni izračun dohodnine (267. člen ZDavP-2) – zavezanec ga lahko uporabi zoper informativni izračun dohodnine, ki se prvič uvaja za dohodninsko leto 2007. Rok za vložitev ugovora je isti kot sicer rok za vložitev pritožbe, tj. 15 dni od dneva vročitve. Ugovor rešuje prvostopni organ, ki je informativni izračun izdal, in sicer šteje ugovor za napoved za odmero dohodnine, nakar mora davčni organ izdati odločbo o odmeri dohodnine.
- ZDoh-2 v prehodni določbi 158. člena določa posebno olajšavo za duševno in telesno prizadete otroke pri odmeri dohodnine za leti 2005 in 2006. V drugem odstavku tega člena je določeno, da ne glede na pravna sredstva, določena z

ZDavP-2 in ZUP, organ prve stopnje v primeru, da je bila zavezancu že izdana odločba o odmeri dohodnine za leto 2005, to odločbo odpravi in izda novo odločbo, v katerem upošteva to posebno olajšavo za nazaj (Interno gradivo DURS, 2008, str. 141).

## **2.7 DAVČNI NADZOR**

Davčni nadzor ureja zakon o davčnem postopku in zakon o davčni oz. carinski službi. Glede vprašanj, ki niso urejena s temi zakoni, se uporablja zakon o inšpekcijskem nadzoru – ZIN (Uradni list RS, št. 56/2, 26/07, 43/07-UPB1). Opredelitev davčnega nadzora je ZDavP-1 prevzel iz zakona o davčni službi. Na novo je določil uradno obdobje in začetek inšpekcijskih pregledov ter obveznost sodelovanja zavezanca za davek, predvsem v smeri učinkovitega dela pooblaščenih osebe (Škof, 2004).

Opravljanje nadzora nad davčnimi zavezanci je ena izmed najpomembnejših nalog davčne službe. Davčni nadzor se opravlja tako v korist kot v breme davčnega zavezanca. Davčni nadzor je nadzor, ki obsega nadzor nad izvajanjem in upoštevanjem zakonov o obdavčenju in ZDavP-2 (127. člen). Davčni nadzor na podlagi zakona opravlja davčni organ s kontrolo in inšpekcijskimi pregledi.

Primerjalno z ZDavP-1, sedanji zakon bolj podrobno opredeljuje oblike nadzora. Prejšnji zakon je poznal le notranji in zunanji nadzor, medtem ko ZDavP-2, (127. – 141.člen) pozna štiri oblike davčnega nadzora, in sicer:

- notranji davčni nadzor – kontrola obračunov,
- carinski nadzor,
- davčna preiskava
- davčni inšpekcijski nadzor.

### **2.7.1 Notranji davčni nadzor davčnih obračunov**

Nadzor obračunov davka pri davčnem organu se opravlja v prostorih krajevno pristojnega davčnega organa, kjer je zavezanec za davek vpisan v davčni register. Gre za tekoči rutinski pregled in navzočnost zavezanca ni potrebna. V primeru nepopolnega obračuna davka pa je treba zavezanca povabiti, naj predloži pojasnila v pisni obliki. V primeru zastaranja pravice do odmere davka ta nadzor ni dopusten.

V času trajanja notranjega davčnega nadzora pri davčnem organu lahko davčni zavezanec predloži davčni obračun tudi po izteku predpisanega roka, popravlja pomanjkljivosti oz. pomote v davčnem obračunu, popravlja davčni obračun, če je davčna obveznost izkazana previsoko, in predloži davčni obračun na podlagi samoprijave. Tako se na podlagi teh procesnih možnosti zavezanec izogne sankcijam.

Če se ugotovijo nepravilnosti, je zavezanec pozvan, da jih v osmih dneh odpravi. Če jih ne odpravi, se o tem sestavi zapisnik, ki se vroči zavezancu, ki ima možnost, da v treh dneh od vročitve sporoči pripombe, nato pa se izda odmerna odločba. Če na

podlagi ugotovitev v zapisniku ni mogoče izdati odločbe, lahko davčni organ izvede postopek davčnega inšpekcijskega nadzora (Jerovšek et al., 2008, str. 305–307).

### **2.7.2 Carinski nadzor**

Carinski nadzor se vrši po Zakonu o carinski službi – ZCS (Uradni list RS, št. 1/91, 58/93, 65/93, 56/99, 57/04, 103/04, 103/04). V 21. členu ZCS-1- UPB1 določa več oblik carinskega nadzora tako na območju Republike Slovenije, kot tudi zunaj nje, če je tako določeno z mednarodnimi pogodbami. Cariniki oz. inšpektorji tako izvajajo carinski nadzor, carinsko kontrolo, trošarinski nadzor, trošarinsko kontrolo, inšpekcijski nadzor in carinske preiskave.

Poznamo inšpekcijske in neinšpekcijske nadzore, katere izvajajo t. i. »ZIN inšpektorji« in »neZIN inšpektorji«. Izvajajo se na podlagi sklepa predstojnika. V primeru nepravilnosti se sestavi zapisnik, na katerega lahko zavezanec v roku poda pripombe. Nato se izda odmerno ali ugotovitveno-ureditveno (o nepravilnostih) odločbo. Če nepravilnosti ni, se postopek zaključi z uradnim zaznamkom (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 144–145).

### **2.7.3 Davčna preiskava**

Davčna preiskava je posebna oblika dela davčnega organa, ki jo izvaja davčni inšpektor in obsega zbiranje ter vrednotenje dokazov, ki so pomembni za obdavčenje davčnih zavezancev in to na podlagi zakonsko predpisanih pooblastil. V postopku davčne preiskave se za posameznega davčnega zavezanca ali skupino davčnih zavezancev z zbiranjem podatkov, dokumentov in drugih dokazov preverijo oz. dopolnijo podatki, ki jih je davčni organ zbral v skladu s svojimi pooblastili in raziščejo okoliščine, iz katerih lahko izhajajo razlogi za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni predpisi o obdavčenju. Če so razlogi za sum utemeljeni, se začne davčni inšpekcijski nadzor.

Pri opravljanju nalog davčne preiskave ima davčni inšpektor – preiskovalec kot pooblaščen uradna oseba pravico izvajati dejanja in ukrepe za katere je pooblaščen in to na način, ki je določen z zakonom. Po zaključeni davčni preiskavi pripravi davčni inšpektor – preiskovalec zaključno preiskovalno poročilo, v katerem opiše ugotovitve davčne preiskave z opisom vseh izvedenih dejanj in ukrepov ter utemeljitev razlogov za sum kršitve davčnih predpisov in navede zbrane podatke, dokumente ter druge dokaze. V primeru, da se v davčni preiskavi ugotovi, da ni razlogov za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni predpisi o obdavčenju, se preiskava z zaključnim preiskovalnim poročilom zaključi. Če pa se v davčni preiskavi ugotovi, da so razlogi za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni predpisi o obdavčenju, utemeljeni, se uvede postopek davčnega inšpekcijskega nadzora.

V davčni preiskavi zbrani podatki in dokazi se lahko uporabijo kot dokaz v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora. O tem, kateri podatki in dokazi bodo uporabljeni v

tem postopku, odloči inšpektor, ki vodi postopek (Interno gradivo DURS, 2008, str. 89).

#### **2.7.4 Davčni inšpekcijski nadzor**

Davčni inšpekcijski nadzor je oblika nadzora, ki ga opravljajo organi na podlagi predpisanih zakonov. Izvaja se v obliki inšpekcijskega pregleda. Organiziran je v posebnem oddelku za davčno inšpekcijo, v okviru davčnega urada, ki ga vodi vodja oddelka. Davčni inšpekcijski nadzor izvršujejo davčni inšpektorji kot uradne osebe s posebnimi pooblastili in odgovornostmi, ki so določene v 18. členu ZDS-1-UPB1. Davčni inšpekcijski postopek je posebni upravni postopek (o tem izrecno odločba UstS, U-I-252/00), katerega posebnost je, da se ni mogoče izogniti subsidiarni rabi ZIN in ZUP kot podrejenega.

Namen nadzora je predvsem preventivno delovanje inšpekcije, da se pravočasno zaznajo nepravilnosti obdavčevanja, ki niso usklajene z zakonskimi predpisi in dolgoročno maksimizirati prostovoljno obdavčevanje ter onemogočiti davčnim zavezancem, da se nezakonito izogibajo plačevanju davkov.

Davčni inšpekcijski nadzor se opravlja predvsem pri pravnih osebah in fizičnih osebah, ki so nosilci dejavnosti. Gre za zunanji nadzor, saj se izvaja v prostorih davčnega zavezanca. Lahko je celostni ali delni, odvisno od inšpekcijskega preverjanja. Vedno se začne po uradni dolžnosti, razen v primeru samoprijave, ki jo zakon dopušča od 1. 1. 2006 (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 146–147).

Postopek nadzora teče v več korakih, ki so skupaj omejeni na šest mesecev do izdaje odločbe, razen v primerih iz 141. člena ZDavP-2, ki je omejen na devet mesecev ali več.

Koraki v postopku davčnega nadzora so naslednji:

1. Začne se z vročitvijo sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Nadzor se prične po poteku osmih dni od vročitve sklepa, zoper katerega ni dovoljena pritožba.
2. Po vročitvi sklepa se izvaja pregled na sedežu zavezanca in tudi organa v okviru ugotovitvenega in dokaznega postopka.
3. Po zaključku ugotovitvenega postopka se opravi sklepni razgovor z zavezancem in je obvezen procesni institut pred izdajo zapisnika. Namen je dvojen, in sicer uresničevanje načela materialne resnice in načela zaslišanja stranke ter priprava zavezanca na obrambo zoper odločbo.
4. Najkasneje v 10 dneh od končnega pregleda se izda zapisnik, ki se ga vroči zavezancu.
5. Zavezanec v roku 20 dni lahko poda pripombe. Če jih poda, mora inšpektor sestaviti dodatni zapisnik v 30 dneh po prejemu pripomb.
6. Postopek na prvi stopnji se zaključi z odločbo ali sklepom.

Davčni inšpektorji pri izvajanju davčnega inšpekcijskega nadzora uporabljajo več metod hkrati, ki se med sabo prepletajo in dopolnjujejo. Metode izbirajo in prilagajajo glede na potek postopka. Lahko se zgodi, da se davčni inšpekcijski nadzor obrne

čisto v drugo smer, kot je inšpektor prvotno načrtoval, ker odkrije nekaj zelo pomembnega in v tej smeri raziskuje. Inšpekcijske metode ločimo na neposredne in posredne. Neposredne inšpekcijske metode zajemajo preverjanje konkretnih listin. Inšpekcijski pregled temelji na določenih skupinah dejstev in časovnih obdobjih. Poleg neposrednih pogosto uporabljajo tudi posredne inšpekcijske metode, kot so računске, gospodarske inšpekcijske metode, primerjava poslovanja in kontrola sistema (Wakounig, 1998, str. 81–84).

Davčni inšpekcijski nadzor je dopusten do zastaranja pravice do odmere davka (ZDavP-2, 133. člen). V primeru ugotovitve nepravilnosti se ukrepa tudi prekrškovno (ZDavP-2, 394.–402. člen).

## **2.8 DAVČNA IZVRŠBA ALI PRISILNA IZTERJAVA**

Davčno izvršbo ureja tretji del ZDavP-2, ki obsega člene od 142.–212.

Davčna izvršba je skrajno sredstvo za izpolnitev davčne obveznosti, zato se pojavlja kot zadnja faza davčnega postopka, za fazo izračuna oz. odmere davka in po poteku roka za prostovoljno plačilo obveznosti.

Poleg davkov pa davčni organ na podlagi zakonskega pooblastila izterjuje tudi druge denarne nedavčne obveznosti. Gre za izterjavo obveznosti, ki so jih z aktom ugotovili drugi organi, pristojni za odmero teh obveznosti. Davčni organ akt drugega organa le prisilno izvrši in sicer na predlog organa, ki je obveznost z aktom odmeril. Tako se izvršujejo neplačane denarne obveznosti po upravnih odločbah v skladu z določbami Zakona o splošnem upravnem postopku, ter neplačane globe izrečene na podlagi Zakona o prekrških. Za izvršbo teh obveznosti se tudi uporabljajo določbe od 142.–212. člena ZDavP-2 z nekaterimi izjemami.

Če ne poravnamo davka, ki nam je bil odmerjen z odločbo oz. smo ga bili dolžni obračunati sami v predpisanih rokih, postanemo davčni dolžnik. Za določene vrste davka se lahko zaprosi za odlog plačila, obročno odplačevanje dolga ali celo za odpis – pri tem pa moramo imeti praviloma utemeljene razloge, zakaj dolga ne moremo poravnati v sprva predpisanem roku. Če po preteku rokov davka ne poravnamo, ima davčni organ pravico davčni dolg izterjati iz naših dohodkov in ostalega premoženja (Denar, 2007, str. 20).

Do uveljavitve ZDavP-2 je davčni organ izvajal tudi izvršbo RTV prispevka. Z uveljavitvijo ZDavP-2 pa je stvarna pristojnost davčnega organa za izvajanje izvršbe teh obveznosti odpadla. Od 1. 1. 2007 dalje izvaja izvršbo RTV prispevka sam Zavod RTV po določbah ZDavP-2. Prav tako je s 1. 1. 2007 odpadla podlaga, na kateri je davčni organ odmerjal, pobiral in izterjeval članske prispevke zbornic (Obrtna zbornica Slovenije, Kmetijsko gozdarska zbornica, Gospodarska zbornica Slovenije in Obrtna zbornica Slovenije).

Značilnost izvršilnega postopka je njegova sestavljenost. Postopek izvršbe vključuje:

- pravni del z izdajo sklepa o izvršbi oz. dovolitvi izvršbe in
- dejanski del izvršitve odrejenega sredstva izvršbe.

Za izvajanje izvršilnih postopkov so pooblašcene uradne osebe (izterjevalci) na davčnih uradih (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 151).

### **2.8.1 Načela davčne izvršbe**

Z davčno izvršbo se prisilno posega v premoženje in premoženjske pravice dolžnikov, pri tem lahko davčni organ vstopa v poslovne in druge prostore dolžnika ter tudi v zasebne prostore dolžnika – fizične osebe, kar so vse ustavno varovane kategorije. Iz tega razloga zakon vsebuje vrsto konkretnih določb, ki omejujejo pravice davčnega organa, in tudi nekatere določbe, ki na načelni ravni ščitijo dolžnika.

Načela, ki jih vsebuje postopek izvršbe:

- načelo socialne pravičnosti (razvila ga je teorija),
- načelo sorazmernosti,
- načelo varstva osebnega dostojanstva dolžnika.

### **2.8.2 Začetek davčne izvršbe in viri ter načini davčne izvršbe**

Davčna izvršba se začne z izdajo sklepa o davčni izvršbi. Sklep se izda za izterjavo dolga, ki na dan zapadlosti znaša več kot 10 € po posameznem izvršilnem naslovu. Najenostavneje se davčni dolg izterja iz denarnih sredstev. Iz tega razloga imajo delodajalci oz. vsi izplačevalci, ki davčnemu dolžniku plačujejo dohodke, dolžnost le-te nakazati na ustrezne račune (Denar, 2007, str. 21).

ZDavP-2 v 159. členu izrecno določa dohodke fizičnih oseb oz. prihodke zasebnikov in pravnih oseb, ki so izvzeti iz davčne izvršbe in sicer predvsem socialni prejemki. Določena je tudi višina, do katere je možno seči in sicer le do višine dveh tretjin dohodka, dolžniku pa mora ostati najmanj znesek v višini 70 % minimalne plače oz. dohodka po zakonu o socialnem varstvu (Denar, 2007, str. 21).

Viri izvršbe so (ZDavP-2, 161.–212. člen):

1. denarni prejemki dolžnika (plača, pokojnina, nadomestilo za brezposelnost itd.),
2. denarna sredstva na računih bank, hranilnic,
3. dolžnikove denarne terjatve,
4. dolžnikove premičnine,
5. dolžnikove nepremičnine in deleži v gospodarskih družbah ter deleži premoženjskih pravic,
6. materizirani in nematerizirani vrednostni papirji.

Administrativni rubež se vrši v prvem, drugem, tretjem in šestem primeru. V teh primerih davčni organ izda sklep o izvršbi in ga vroči izplačevalcu prejemka, banki, dolžnikovemu dolžniku. Te osebe odtegnejo dolgovani znesek v imenu in za račun dolžnika. V primeru, da izvršbe ni mogoče izvesti, se izvede izvršba na premičnine (avtomobili, živali, vrednostni predmeti itd.), ki poteka v treh fazah: rubež, cenitev in

prodaja. Če dolžnik nima premožnin, se poseže po njegovih nepremičninah in deležih v gospodarskih družbah. Ta postopek na predlog davčnega organa prek državnega pravobranilstva vodi sodišče, ki ureja sodno izvršbo in zavarovanje. V zemljiški knjigi oz. sodnem registru se vpišeta plomba in zastavna pravica države. Če je ta postopek neuspešen, davčni organ posreduje sklep o izvršbi klirinško depotni družbi, ki upravlja z vrednostnim papirji. Če dolžnik nima nobenega vira plačila, se davek odpiše po uradni dolžnosti (Jerovšek in Kovač, 2008, str, 159–161).

## 2.9 MEDNARODNO SODELOVANJE V DAVČNIH ZADEVAH

Odkar je Slovenija članica EU, je kot država članica zavezana nuditi pomoč pri pobiranju davkov v korist drugih držav članic EU.

Upravna pomoč je medsebojna → določbe veljajo tako za pomoč slovenskih pristojnih organov tujim, kadar ti zaprosijo za pomoč, kot tudi za primere, ko slovenski organi zaprosijo za pomoč tuje organe.

To poglavje v zakonu se nanaša na primere, ko je obveznost za plačilo nastala pri nas, dolžnik pa ima stalno prebivališče ali sedež v drugi državi članici in ima vlogo države prosilke Republika Slovenija. V primeru, da obveznost za plačilo dajatve nastane v drugi državi članici, dolžnik oz. zavezanec za plačilo dajatve pa ima stalno bivališče oz. sedež v Republiki Sloveniji, nastopa Republika Slovenija kot zaprosena država.

Upravno pomoč je mogoče nuditi samo na podlagi popolnega zaprosila, ki se nanaša na (ZDavP-2, 214. člen):

- pridobitev podatkov, pomembnih za pobiranje davčne obveznosti davčnega zavezanca v drugi državi članici EU,
- vročitev dokumentov, povezanih z davčno obveznostjo davčnega zavezanca v drugi državi članici EU,
- izterjavo davčne obveznosti davčnega zavezanca v drugi državi članici EU ali za
- zavarovanje plačila davčne obveznosti davčnega zavezanca v drugi državi članici EU.

Pristojnost za sodelovanje z organi drugih držav članic je razdeljena med DURS, CURS in MKGP, in sicer glede na področja, za katera so tudi sicer pristojni pri ugotavljanju in pobiranju dajatev, za katere se lahko zahteva medsebojna upravna pomoč. Namen določitve centraliziranih pristojnih organov je v tem, da se v vsaki državi zagotovi nadzor in enotna koordinacija med organi zaprosene države in države prosilke.

DURS je pristojni slovenski organ, ki nudi upravno pomoč med državami članicami EU pri pobiranju davščin, katerih obveznost za plačilo je nastala v drugi državi članici EU na področju:

- davka na dodano vrednost,
- davka na dohodek in kapital,
- davka na zavarovalne premije in požarno takso.



CURS je pristojni organ na področju:

- uvoznih in izvoznih dajatev,
- posebnih uvoznih in drugih dajatev za sladkor ter
- trošarin.

MKGP je pristojni organ na področju:

- nadomestil za kmetijske proizvode (ZDavP-2, 216. člen).

Zaprosilo za medsebojno pomoč se lahko predloži, če znesek davščine ali davščin, ki jih mora ena oseba plačati, ni nižji od 1500 € (ZDavP-2, 222. člen).

### **3 DAVČNA REFORMA V SLOVENIJI**

#### **3.1 CILJI IN POMEN DAVČNE REFORME V LETIH 2006–2007 V SLOVENIJI**

Glavni cilj davčne reforme je boljše življenje, pospešitev gospodarske rasti, rast dohodkov, izboljšati socialni standard prebivalcev, poenostaviti predpise in omogočiti enostavno izpolnjevanje obrazcev. Davčna reforma naj bi vplivala na gospodarsko rast in povečanje blaginje, z njo pa se želi doseči tudi večjo motiviranost za delo in pridobivanje znanja (Vlada RS, 2008, str. 2).

Temeljni cilji davčne reforme:

1. Zagotoviti socialno vzdržen sistem: Temeljno vodilo, kateremu se je sledilo pri spremembah davčne zakonodaje, je bila skrb za to, da se socialni položaj oseb z najnižjimi dohodki ne bo poslabšal.
2. Zmanjšati stroške dela z znižanjem davka na izplačane plače in z znižanjem dohodnine: Nižja davčna obremenitev bo zmanjšala stroške dela in s tem vplivala na sproščanje potrebnih denarnih sredstev, ki jih lahko podjetja namenijo za povečanje izdatkov za raziskave in razvoj, za povečanje potrebnih investicij v nove tehnologije in nove proizvodne programe ter za dodatno zaposlovanje.
3. Ustvariti konkurenčno davčno okolje s poenostavitvami predpisov o obdavčitvi pravnih oseb: S tem se ustvarja ustrezno razvojno okolje, ki bo spodbujalo gospodarske subjekte za doseganje t. i. lizbonskih ciljev. To pa so vlaganja v raziskave in razvoj, inovacije, zaposlovanje visoko izobražene delovne sile ter prestrukturiranje gospodarstva v smeri bolj tehnološko intenzivne proizvodnje z višjo dodano vrednostjo.
4. Povečati pravno varnost s spremembami davčnega postopka: Z večjo preglednostjo vseh predpisov in zlasti davčnega postopka naj bi se pripomoglo k zagotovitvi večje pravne varnosti zavezancev, saj naj bi vsak zavezanec vnaprej vedel, katere in koliko davkov bo v prihodnosti plačeval.
5. Zmanjšati stroške podjetjem s poenostavitvami obračunov in plačevanja davkov: Z zagotovitvijo preglednosti davčnega postopka, večje pravne varnosti zavezancev in poenostavitvijo davčnih postopkov se bo zmanjšalo administrativno breme za zavezance za davek in tudi za davčni organ, s čimer naj bi bili zavezanci stimulirani za večje prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti.
6. Poenostaviti predpise in tako povečati njihovo razumljivost: Davčna zakonodaja bo jasna in razumljiva, tako da bo vsak zavezanec razumel, kaj in koliko mora plačati, obrazci pa bodo enostavni, jasni in razumljivi za izpolnjevanje. S tem se skuša že vnaprej minimalizirati možnost kakršnihkoli napak ali nejasnosti.

Pomen davčne reforme, ki je začela veljati 1. 1. 2007, je v ustvarjanju sistemskih pogojev za povečanje konkurenčnosti slovenskega gospodarstva, za prestrukturiranje slovenskega gospodarstva v smeri večje tehnološke zahtevnosti,

večje intenzivnosti človeškega kapitala in višje dodane vrednosti ter večjega zaposlovanja. Z ukrepi na davčnem področju Vlada RS dodatno razbremeni gospodarstvo in oblikuje pogoje za njegovo večjo konkurenčnost na svetovnih trgih. Davčna reforma je zajela celotno davčno zakonodajo in sicer dohodnino, davek od dohodkov pravnih oseb, davčni postopek, davek na dodano vrednost, davek na promet nepremičnin, davek na dediščine in darila, davek na premoženje. Davčna reforma naj bi omogočila pravičnejši in učinkovitejši davčni sistem. (MF, Gradivo za medije, 2006, str. 2).

Navedeni cilji davčne reforme izhajajo iz temeljnih ciljev Strategije razvoja Slovenije, ki so usklajeni s Programom reform za izvajanje Lizbonske strategije.

### **3.1.1 Lizbonska strategija**

Na vrhu Evropskega sveta v Lizboni marca 2000, so se voditelji vlad držav članic EU dogovorili o novem strateškem cilju Evropske unije, in sicer do leta 2010 postati najbolj konkurenčno, dinamično ter na znanju temelječe gospodarstvo na svetu. Za ustanove Evropske unije in države članice Lizbonska strategija predstavlja usmeritev pri izvajanju gospodarskih in socialnih reform. Pri uresničevanju reform, ki jih morajo države članice izvesti v okviru Lizbonske strategije, je bil dosežen precejšen napredek na državni in evropski ravni, kljub temu pa Evropa zaostaja za načrtovanim. Evropski svet je zato na spomladanskem zasedanju marca 2005 potrdil predlog reforme Lizbonske strategije, ki ga je v svojem poročilu *Nov začetek za Lizbonsko strategijo* v začetku februarja 2005 predstavila Evropska komisija. Evropski svet je marca 2005 v sklepih poudaril, da sta rast in zaposlovanje najpomembnejša cilja Lizbonske strategije, obenem pa je opozoril, da mora lizbonski proces še naprej temeljiti na enakovredni obravnavi treh vidikov strategije – gospodarske, socialne in okoljske. Da bi se izboljšalo upravljanje lizbonskega procesa, je Svet potrdil predlog Evropske komisije o pripravi nacionalnih lizbonskih akcijskih programov, ki naj bi vsebovali ključne reforme za uresničevanje lizbonskih ciljev, državam članicam pa je dal na razpolago možnost, da po potrebi imenujejo nacionalnega koordinatorja za spremljanje izvajanja Lizbonske strategije.

Prvo letno poročilo o izvajanju Lizbonske strategije, v katerem je ocenila nacionalne programe reform in predlagala štiri stebre Lizbonske strategije – vlaganje v znanost in inovacije, spodbujanje podjetniških zmogljivosti, spopadanje z izzivi globalizacije in demografskih sprememb ter energetska politika, ki naj bi se jim Evropska unija posvetila prednostno, je januarja 2006 predstavila Evropska komisija. Evropski svet je na svojem zasedanju 23.–24. 3. 2006 potrdil štiri prednostna področja in nekatere kvantitativne cilje, ki bi pripomogli k večji politični zavezi za izvajanje lizbonskih ciljev na nekaterih ključnih področjih. V sklepih so predsedniki vlad in držav poudarili, da bi si morale države članice prizadevati za vzpostavitev sistema "vse na enem mestu" in omogočiti, da bo do konca leta 2007 mogoče ustanoviti podjetje kjer koli v Evropski uniji v enem tednu. Evropska komisija je decembra 2006 sprejela drugo poročilo o izvajanju reform za uresničevanje ciljev lizbonske strategije, na podlagi katerih je spomladanski Evropski svet 2007 sprejel nadaljnje usmeritve v zvezi z Lizbonsko strategijo. Najpomembnejši sta zaveza za zmanjševanje administrativnih bremen na

EU ravni do 2012 ter zmanjševanje tranzpozicijskega deficita do 2010 (URL=<http://evropa.gov.si/lizbonska-strategija/>. Uporabljeno 22. 11. 2008).

### 3.1.2 Lizbonska strategija in Slovenija

Slovenija je z vstopom v Evropsko unijo leta 2004 dobila nov institucionalni in razvojni okvir, ki temeljito spreminja pogoje in načine uresničevanja nacionalnega razvoja. Treba je bilo spoznati svoje slabosti in razvojne priložnosti ter nanje odgovoriti z ustrežno strategijo. V okviru skupnih evropskih pravil, politik in strategij, zlasti prenovljene Lizbonske strategije v letu 2005, poiskati način, kako te nacionalne cilje dosegati trajnostno. Odgovori na ta vprašanja so zajeti v *Strategiji razvoja Slovenije (SRS)*, ki jo je junija 2005 sprejela Vlada RS ter opredeljuje vizijo in cilje razvoja Slovenije. Vlada RS je za ta namen imenovala Odbor za reforme, delovno skupino okoli 150 strokovnjakov z univerz, gospodarstva in državne uprave ter mu naložila, da predlaga konkretne ukrepe za izvedbo strategije na področju konkurenčnosti, višje gospodarske rasti in zaposlenosti.

Temeljni cilji Strategije razvoja Slovenije so:

- v desetih letih preseči povprečno raven gospodarske razvitosti EU in povečati zaposlenost v skladu s cilji Lizbonske strategije,
- izboljšati kakovost življenja in blaginjo vseh državljanov,
- uveljavljati načela trajnosti kot temeljnega kakovostnega merila,
- s svojim razvojnim vzorcem, kulturno identiteto in zavzetim delovanjem v mednarodni skupnosti postati v svetu prepoznavna in ugledna država (RS, 2005, str. 1–2).

Za doseg te ambicioznejše ciljev pa je bilo treba pripraviti in izvesti temeljne strukturne reforme, ki so posegle tudi na davčno področje.

### 3.1.3 Odprava administrativnih ovir

Vlada RS je konec leta 2005 sprejela *Program ukrepov za odpravo administrativnih ovir (OAO)*. Njegov namen je uresničevanje cilja učinkovite javne uprave za državljane ter uvajanje boljše regulacije pri pripravi predpisov in sprejemanju odločitev. Vsi nosilci ukrepov, ministrstva in vladne službe morajo program upoštevati pri pripravi normativnih in drugih programov dela za obdobje 2006–2013. Vlada RS je Ministrstvu za javno upravo naložila, naj usklajuje in nadzira izvajanje programa. V letu 2006 je bil pripravljen tudi program ukrepov odprave administrativnih ovir za leto 2007, katerega glavni cilj je kakovostno in učinkovito poslovanje. Vlada RS tudi spodbuja sodelovanje zainteresiranih javnosti pri odločanju na področju odprave administrativnih ovir. V letu 2005 je bil ustanovljen Svet za gospodarstvu prijazno upravo, ki oblikuje predloge z namenom zmanjševanja administrativnih ovir za podjetja in zagotavljanja večje preglednosti pogojev poslovanja. Od januarja 2006 je na državnem portalu E-uprava, v sklopu E-demokracije, odprt elektronski naslov, kamor državljani lahko pošiljajo pripombe in tako aktivno sodelujejo pri odpravi administrativnih ovir (Vlada RS, 2006, str. 36–37).

V okviru OAO je bil DURS v letu 2006 zadolžen za realizacijo 16. ukrepa po programu o OAO, ko je bilo treba vzpostaviti center za informiranje davčnih zavezancev DURS-a, povečati odzivnost in dosledno objavljati mnenja na internetu.

S spremembo Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (ZDavP-1B) je bila realizirana pravna podlaga za vzpostavitev centra. Dodana je bila tudi obveznost davčnega organa, da najkasneje v 30 dneh po predložitvi vprašanja s strani davčnih zavezancev posreduje ustrezne odgovore. Na podlagi strokovne analize pa je bilo ugotovljeno, da vzpostavitev posebnega centra za informiranje ni potrebna, saj so za področje informiranja zadolžene posamezne enote davčnih uradov. Da bi zavezanci lažje poslovali z davčnim organom, je DURS po vzoru švedskega Erika razvil tudi virtualni sistem »VIDA« (virtualna davčna asistentka), ki posreduje odgovore na vprašanja (MJU, 2008).

V letu 2008 je bila »VIDA« prenovljena tako vizualno kot programsko, tako da lahko odgovarja tudi na bolj zahtevna vprašanja.

Portal eDavki, na internetni strani DURS-a, ki je tako za DURS kot davčne zavezance velika pridobitev, saj davčnim zavezanecem nudi varno in papirnemu poslovanju popolnoma enakovredno storitev v elektronskem mediju. S tem je DURS pripomogel k hitrejšemu in preprostejšemu izpolnjevanju davčnih obrazcev 24 ur na dan, 7 dni v tednu ter nudi različne možnosti povezave za zunanje aplikacije.

Največji doprinos ZDavP-2 (267. člen) v sklopu programa odprave administrativnih ovir je tudi ureditev napovedovanja in odmera dohodnine za leto 2007. Gre za predizpolnjeno napoved s hkratnim informativnim izračunom dohodnine, za katero zavezanec odgovarja kot za napoved, če poslani napovedi oz. izračunu ne ugovarja. Taka rešitev je bila predlagana že leta 2005, sprejeta pa je bila šele jeseni 2006 v sedaj veljavnem zakonu. Temelji na nizozemskem vzoru poslovanja (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 117).

Zgodile so se še mnoge druge poenostavitve kot npr. ukinitve nekaterih obrazcev (obrazec ODO-2, ki ga je mesečno izpolnjevalo 68.000 gospodarskih subjektov), odprava dvojnega poročanja o letnih bilancah na AJPES in DURS (sedaj se poroča le AJPES-u, kar se lahko stori elektronsko), pomembna je tudi novost, da se na podlagi novega Zakona o javnem naročanju od ponudnika ne sme več zahtevati potrdil, s katerimi država že razpolaga, npr. o plačanih davkih (Virant, 2007, str. 26).

Eden ključnih ciljev pri pripravi novega zakona so nekatere določbe ZDavP-2 v smislu poenostavitve postopkov, ki so tako zavezanecem v korist, državnim organom pa ponekod olajšujejo delo in pomenijo odpravo administrativnih ovir, npr. ukinitve izterjevanja obveznosti za RTV s strani davčnih organov, izdaja informativnega izračuna dohodnine, uvedba instituta pisne zavezujoče informacije, jasno normirano razmerje med oddajo obračuna ali napovedi po roku in samoprijavo, ureditev stroškov v postopku, izdaja odločbe le v obliki štampljke, navadna vročitev odločbe, neodmera davka pod 10 €, začetek inšpekcijskega postopka po vročitvi sklepa (Kovač, 2007b, str. 24–25).

Na račun odprave administrativnih ovir in poenostavitve postopkov so bile tako zavezancem kot tudi državi prihranjena ogromna sredstva, saj je bilo samo z ukrepom odprave dvojnega poročanja o letnih bilancah na AJPES in DURS prihranjeno približno 2 mio € (MJU, 2007, str. 5), s projektom VEM (vse na enem mestu) pa prihranek na letni ravni 10 mio. € (Virant, 2008).

Odpravljanje administrativnih ovir pa ni enkratni projekt, ki ima svoj datumsko določen zaključek, ampak mora biti zastavljen kot proces stalnih izboljšav tako na ravni EU kot na nacionalni ravni (Virant, 2008).

### **3.2 KLJUČNI KORAKI DAVČNIH REFORM**

Takoj po osamosvojitvi leta 1991 je davčni sistem v Sloveniji doživel temeljito reformo. Dotedanji sistem je bil narejen tako, da so se davčne stopnje določale na mnogih mestih, davčnih obveznosti je bilo ogromno, po nekaterih podatkih so podjetja izplačevala sedeminštirideset davkov in prispevkov. Posamezni davki so imeli veliko stopenj in različne osnove. Z davčno reformo je bil uveden fiskalni sistem, primerljiv z razvitimi državami. Davek od dobička pravnih oseb je bil uveden kot glavni podjetniški davek, dohodnina pa kot glavni osebni davek (Klun v: Setnikar-Cankar, 2005, str. 222). V sistemu neposrednih dajatev je bila opravljena temeljita revizija ter zmanjšanje števila davkov in prispevkov, različnih davčnih in prispevnih osnov ter davčnih virov. Prispevki so bili zadržani za financiranje pokojninskega in invalidskega zavarovanja, zdravstvenega zavarovanja, za zaposlovanje in starševsko varstvo.

Od osamosvojitve dalje so se ves čas spreminjali posamezni deli zakonodaje pri posameznih davkih, in sicer od spreminjanja stopenj, olajšav, širitev davčnih osnov itd., uvajale pa so se tudi nove dajatve. Naj omenimo le nekaj pomembnejših prelomnic razvoja davčnega sistema v Sloveniji (Klun, 2007, str. 20–22):

- Leta 1992 se je spremenil prometni davek, ki je bil še vedno enofazni davek v končni potrošnji. Zmanjšalo se je število stopenj in razpon med njimi, uvedena je bila širša davčna osnova.
- Leta 1995 smo pričeli z uvajanjem ekoloških dajatev, ko je bila uvedena taksa za obremenjevanje voda, v letu 1997 ji je sledila tudi taksa na obremenjevanje zraka, v letu 2006 pa so se začele pobirati tri nove okoljske dajatve.
- Leta 1996 je sledila temeljita reforma organiziranja pobiranja davkov in nadzora nad plačevanjem davčnih obveznosti. Tako je bil v letu 1996 uveljavljen prvi ZDavP v pravnem redu Slovenije. Ustanovljena je bila enotna davčna uprava, ki je združila prejšnji dve instituciji – Republiško upravo za javne prihodke (RUJP) in Agencijo za plačilni promet (APP). RUJP je do tedaj pobirala in nadzirala davke, ki so jih plačevali posamezniki, medtem ko je APP nadzorovala in pobirala davke od podjetij. Enotna davčna služba je tako omogočila učinkovitejše pobiranje in nadzor nad davki. Vsi državljani in davčni zavezanci so prejeli davčno številko, oblikovan je bil centralni register

davčnih zavezancev. Davčni nadzor se je poostiril, inšpektorji pa so dobili večja pooblastila pri preprečevanju davčnega utajevanja.

- Leta 1999 je bil uveden davek na dodano vrednost (DDV), ki je zamenjal dotedanji prometni davek. Skupaj z DDV so bile uvedene trošarine ali akcize, ki so sicer med najstarejšimi oblikami obdavčevanja. V Sloveniji se plačujejo trošarine od alkohola, alkoholnih pijač, tobačnih izdelkov ter mineralnih olj in plina, ki se na območju države sprostijo v porabo (trošarinski produkti) (Šinkovec, Tratar, 2002, str. 16).
- Leta 2004 se je davčna reforma nadaljevala. Večina sprememb te reforme je uveljavljenih z letom 2005. Zaradi potreb polnopravne vključitve v Evropsko unijo (EU) je bil v letu 2004 sprejet drugi Zakon o davčnem postopku – ZdavP-1, v celoti pa se je začel uporabljati 1. 1. 2005, razen določb, povezanih s poslovanjem davčnih zavezancev na notranjem trgu EU in nadzorom teh določb o davčni izvršbi, ki so se začele uporabljati takoj po sprejemu zakona. Najpomembnejše spremembe pri dohodnini so bile: razširitev dohodka na svetovni dohodek (obdavčenje dohodkov, zasluženih doma in v tujini) in nekaterih drugih virov (obresti na varčevanje), zniževanje nekaterih neposrednih (olajšava za izdatke) in posrednih olajšav (zniževanje normiranih stroškov pri avtorskih honorarjih in najemninah), znižanje števila razredov, nižja mejna davčna stopnja za najnižji razred. Davek od dobička pravnih oseb se je preimenoval v davek od dohodka pravnih oseb in uvaja natančnejšo opredelitev odhodkov, znižuje amortizacijske stopnje in praktično odpravlja investicijske olajšave. Spremenila sta se tudi zakona o davčnem postopku, predvsem zaradi članstva v EU, in davčni službi, ki zaradi članstva nalaga davčni upravi nekatere dodatne obveznosti (poročanje o zavezancih, pomoč pri izterjavi, sistem VIES). Poleg teh dveh poglavitnih sprememb pa je bila v septembru 2004 sprejeta tudi razbremenitev najnižjih plač z davkom na izplačane plače ter ukinitve davka na bilančno vsoto bank in hranilnic.
- V letu 2004 je sledilo množično odklanjanje reforme, predvsem s strani zavezancev, ki so ugotovili, da se bo njihova davčna obveznost povečala. Nezadovoljni z reformami so bili predvsem študentje, kmetje, kulturniki, pisatelji, športniki, veterani, profesorji idr.. Uvedba reforme je bila nasploh politično negativno ocenjena, zato je bila leta 2005 s strani Vlade RS imenovana skupina za popravke zakonodaje. Skupina pod vodstvom dr. Kranjca si je za prenovo postavila naslednja izhodišča:
  - reforma naj bi bila dohodkovno nevtralna;
  - zavezanci, ki imajo enak dohodkovni položaj, naj bodo obravnavani enako;
  - stimulacija gospodarstva s transparentno davčno zakonodajo in nezapletenimi davčnimi postopki ter konkurenčno davčno obremenitvijo;
  - poenostavitev davčnih postopkov z vidika administracije.

Skupina je pripravila predlog novega ZDavP-1B (Uradni list RS, št. 109/05). V letu 2006 je Vlada RS imenovala novo skupino pod vodstvom dr. Jerovška.

Navedena skupina je bila ena od večjih v sklopu reform celotne davčne zakonodaje v skladu s cilji Lizbonske strategije oz. Strategije razvoja Slovenije do leta 2013. Večina njihovih rešitev je bilo sprejetih v ZDavP-2.

- V letu 2006 je prenovljena strokovna skupina pripravljala dodatne spremembe in reforme na področju davčne zakonodaje. Razmišljala je tudi o uvedbi enotne davčne stopnje (EDS), vendar pa se to ni uresničilo.

Sprejetih je bilo kar nekaj sprememb, predvsem v smeri poenostavitve davčnih predpisov. Spremenjeni so bili naslednji davki:

- dohodnina (uvedba samo treh razredov, nižja najvišja davčna stopnja, ukinitve nestandardnih olajšav, predizpolnjena napoved),
  - davek od dohodka pravnih oseb (nižje stopnje, spremenjena olajšava za raziskave in razvoj, ukinitve nekaterih starih olajšav),
  - davek na promet nepremičnin (razširitev osnove),
  - davek na motorna plovila (drugačna ureditev od prejšnje),
  - DDV (poenostavitev vodenja evidenc).
- Konec leta 2006 je bil objavljen tretji zakon o davčnem postopku – ZDavP-2, ki je začel veljati 1. 1. 2007. Skupaj z drugo davčno zakonodajo v davčnih zadevah naj bi uresničil cilje vladnih reform v smislu spodbujanja podjetništva in konkurenčnosti Slovenije (Kovač, 2006a, str. 8).

Novi ZDavP-2 je prinesel bistvene poenostavitve davčnega postopka ter odpravil nepotrebno administriranje, tako pri davčnih zavezancih kot pri davčnem organu, s čimer naj bi se znižali stroški izvajanja davčne zakonodaje oz. povečala učinkovitost dela davčne uprave. Med bistvenimi spremembami je primerno izpostaviti:

- ureditev načel davčnega postopka v zakonu o davčnem postopku,
- določitev različnih možnosti za izpolnitev davčne obveznosti tudi po poteku zakonsko določenega roka – preureditev samoprijave,
- omogočanje naknadne predložitve davčne napovedi ali davčnega obračuna,
- uvedba zavezujočih informacij, s katerimi naj bi davčni organ v naprej določil, kakšna bo davčna obravnava nameravanega posla oz. transakcije ipd.,
- z novim zakonom je predvidena možnost podaljšanja roka za pritožbo, če se zavezanec pritožuje zoper odločbo, izdano na podlagi davčnega inšpekcijskega postopka. V tem primeru se rok za pritožbo podaljša za 15 dni, kar pomeni, da je skupaj 30 dni (MF, Gradivo za medije, 2006, str. 5).

### **3.3 NADALJNE DAVČNE REFORME**

S pomočjo nadaljnjih reform bo večina davčnih sistemov spremenjenih. Zajemale bodo predvsem naslednje spremembe:

- širjenje davčne osnove,
- zmanjševanje izjem, olajšav in prednostnega obravnavanja dohodkov nekaterih skupin,



- zniževanje davčnih stopenj,
- zmanjševanje števila davčnih razredov pri dohodnini,
- zniževanje deleža javne porabe v bruto domačem proizvodu,
- zniževanje pomena javnega sektorja in prenos nekaterih dejavnosti na trg.

Navedene smeri pomenijo približevanje načelom linearne dohodnine. Takšna sprememba je boljša in primernejša za gospodarstvo kot pa nenadna velika sprememba celotnega davčnega sistema (Kranjec, 2005, str. 277–285). Veliko pozornosti se posveča predvsem poenostavitvam davčnega postopka oz. uvajanju programa odprave administrativnih ovir v sklopu davčne zakonodaje.

Kljub temu, da je bil veljavni zakon o davčnem postopku ZDavP-2 po takratnem mnenju strokovne javnosti temeljito prenovljen, so se kaj kmalu po začetku uporabe v praksi pokazale pomanjkljivosti oz. potrebe po ponovni dopolnitvi zakona. V osmem poglavju diplomske naloge so tako predstavljeni predlogi, s katerimi želi Davčna uprava RS še dodatno poenostaviti davčni postopek za zavezance za davek in poenostaviti administriranje za davčni organ. Glede na trend, razvoj gospodarstva, globalizacijo ter nova dognanja posameznikov in celote pa vodi k sprejemanju še boljše in prijaznejše davčne zakonodaje.

Z vsako spremembo davčne zakonodaje se stremi k temu, da bi davčni zavezanci plačevanje davka ne razumeli kot prisilo, ampak kot državljansko vrednoto.

## **4 UREDITEV DAVČNEGA POSTOPKA PRED LETOM 1996**

### **4.1 UREDITEV DAVČNEGA PODROČJA V REPUBLIKI SLOVENIJI**

Po veljavni ureditvi v letu 1994 so temeljili postopki, po katerih so davčni organi odločali o davčnih in drugih obveznostih davčnih zavezancev, na različnih postopkovnih določbah, ki so imele tudi zelo različno osnovno pravno izhodišče. Prav tako se ugotavljanje davčnih in drugih obveznosti ni izvajalo v eni davčni službi, temveč so bili zavezanci lahko predmet postopkov v dveh davčnih službah in sicer v Republiški upravi za javne prihodke ter v Agenciji Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje (Agencija).

Veljavni postopki v obeh davčnih službah so temeljili na zakonu o splošnem upravnem postopku ter na določbah materialnih predpisov, ki so urejali področje obdavčevanja in posamezna dejanja v postopku drugače, kot je določeno v zakonu o upravnem postopku (Poročevalec, 1994, št. 42, str. 60).

Davčno področje so v Republiki Sloveniji urejali naslednji materialni zakoni:

- Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 71/93),
- Zakon o davkih občanov (Uradni list RS, št. 36/88, 8/89, 48/90, 8/91 in 7/93),
- Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 72/93),
- Zakon o davku na premet nepremičnin (Uradni list RS, št. 47/90),
- Zakon o prometnem davku (Uradni list RS, št. 4/92 in 71/93),
- Zakon o posebnem prometnem davku od posebnih iger na srečo (Uradni list RS, št. 67/93),
- Zakon o posebnem prometnem davku od alkoholnih pijač (Uradni list RS, št. 71/93),
- Zakon o posebnem davku na določene prejemke (Uradni list RS, št. 72/93, 22/94).

Postopkovne določbe zakonov z davčnega področja, posebej roki, načini plačila ter postopki prisilne izterjave so se uporabljale tudi za izvajanje zakona o pokojninskem in invalidskem zavarovanju, zakona o zdravstvenem zavarovanju, zakona o zaposlovanju ter zavarovanju za primer nezaposlenosti ter zakona o družinskih prejemkih, v delu, ki se je nanašal na pobiranje prispevkov, ki so določeni na podlagi navedenih zakonov za te namene.

### **4.2 SISTEM UGOTAVLJANJA DAVČNIH OBVEZNOSTI**

Sistem ugotavljanja davčnih obveznosti je temeljil na dveh osnovnih načinih:

- davčna obveznost se je ugotavljala na podlagi napovedi o doseženih dohodkih posameznega davčnega zavezanca z izdajo odmerne odločbe, v kateri je določen znesek davčne obveznosti;
- davčno obveznost je ugotovil davčni zavezanec sam ter jo na tej podlagi tudi plačal.

V posameznih materialnih predpisih je bilo natančno določeno, na kakšen način se je ugotavljala davčna obveznost (tako se je npr. davek od dohodkov iz kmetijstva odmerjal z odločbo davčnega organa, davek od prometa proizvodov in storitev pa je ugotavljal in obračunaval davčni zavezanec sam).

Postopke v zvezi z ugotavljanjem in plačevanjem davčne obveznosti na podlagi odmerne odločbe je vodila predvsem Republiška uprava za javne prihodke, medtem ko je postopke na podlagi drugega izhodišča, t. i. samoobdavčitve, vodila predvsem Agencija.

Prav tako je bil v materialnih predpisih določen način prisilne izterjave neplačanih davčnih in drugih obveznosti, ki je bil za fizične osebe določen drugače kot za pravne osebe. Prisilna izterjava neplačanih davčnih obveznosti je bila za fizične osebe določena s postopki prisilne izterjave na njihovih prihodkih, terjatvah in drugih vrstah premoženja in nepremičnega premoženja, medtem ko je bil za pravne osebe uveljavljen poseben način prisilne izterjave, vezan na dejstvo, da se plačilni sistem v državi odvija le preko ene pooblaščenice organizacije, ki je imela tudi zakonska pooblastila za takojšnji rubež denarnih sredstev na računih pravnih oseb.

Ureditev, ki se je nanašala na načine pobiranja davkov in na postopke, ki so bili potrebni, da so se davčne obveznosti izterjale, če niso bile plačane v roku dospelosti, je bila kompleksna in zahtevna. Še toliko bolj, ker sta ga vodili dve davčni službi.

Veljavna ureditev davčnega postopka je bila zato nepregledna tako za davčne organe kot za davčne zavezance, določena vprašanja postopka pa tudi niso bila v vseh zakonih enako rešena (Poročevalec, 1994, št. 42, str. 60).

## **5 PRVI ZAKON O DAVČNEM POSTOPKU – ZDavP**

### **5.1 NAMEN SPREJETJA ZAKONA**

Nepreglednost davčnega postopka je narekovala sprejem zakona, ki bi urejal enoten davčni postopek. Enoten davčni postopek naj bi vključeval vse določbe, ki se nanašajo na postopanje davčnih organov in davčnih zavezancev. Davčni postopek se razlikuje od pravil v upravnem postopku, saj se v tem postopku ne odloča le o pravicah, obveznostih in pravnih koristih posameznikov v konkretnih upravnih stvareh, temveč predvsem o davčnih obveznostih fizičnih in pravnih oseb. Na ta način bo z enim zakonom enotno urejena materija pravic in dolžnosti davčnih zavezancev in davčnih organov v postopkih ugotavljanja, plačevanja ter prisilne izterjave, v primerih ko davek ni bil plačan ob roku dospelosti. V primerih, ki jih ni urejal ta zakon, se je subsidiarno uporabljal zakon o splošnem upravnem postopku. V zakonu je bilo treba uveljaviti nekatere nove rešitve, ki jih je terjala potreba po večji učinkovitosti dela davčnih organov in po zmanjšanju obsega dela pri odmeri davkov v korist nadzorne funkcije ter organov. Učinkovitost dela davčnih organov pa je bila odvisna tudi od nove organiziranosti davčne službe, katere zakonska ureditev je bila predlagana v sprejem istočasno z zakonom o davčnem postopku.

Zakon je bilo treba poleg navedenih razlogov po mnenju predlagatelja sprejeti tudi zaradi vsebinske uskladitve zakonske materije z določbami Ustave Republike Slovenije in sprejetimi mednarodnimi obveznostmi države ter zaradi prilagoditve posameznih institutov tako sodobnim strokovnim spoznanjem kot tudi spremembam gospodarskega sistema in pravnega reda.

### **5.2 FAZE SPREJEMANJA ZAKONA**

Sprejetje Zakona o davčnem postopku je zahtevalo po rednem zakonodajnem postopku tri obravnave Državnega zbora Republike Slovenije in je trajalo od 20. 10. 1994, ko je potekala prva obravnava, vse do 7. 12. 1995, ko je Vlada Republike Slovenije na 172. seji poslala besedilo zakona v tretjo obravnavo in sprejem.

20. 10 1994 je na 108. seji Vlada RS določila besedilo Predloga Zakona o davčnem postopku v obsegu kar 408. členov zakona. Zakon pa naj bi začel veljati 1. 7. 1995 oz., po variantnem predlogu, 1. 1. 1996.

Vlada Republike Slovenije je na 142. seji 11. 5. 1995 določila besedilo Predloga zakona o davčnem postopku, ki ga je poslala v drugo obravnavo in sprejem v občutno zmanjšanem obsegu zakonskih določb in sicer le v obsegu 235. členov, ki naj bi začel veljati 1. 7. 1995.

Državni zbor Republike Slovenije je na 35. seji 13. 11. 1995 sprejel predlog zakona o davčnem postopku v drugi obravnavi ter sprejel sklep, da predlog zakona o davčnem postopku za tretjo obravnavo pripravi Vlada Republike Slovenije 7. 12. 1995 na 172. seji.

## **5.3 ZDAVP-A**

### **5.3.1 Uvod**

Državni zbor (DZ) je prvo novelo ZDavP, tj. Zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davčnem postopku (ZDavP-A), objavil 29. 12. 1997 v Uradnem listu RS, št. 87.

Vlada RS je Državnemu zboru RS predlagala, naj navedeni zakon sprejme po hitrem postopku, saj je bilo treba podaljšati prehodne določbe zakona, s katerim je urejen prehod iz sistema pobiranja davkov o plačilnem prometu na nov sistem in kjer je bilo določeno, da z 31. 12. 1997 prenehajo veljati med drugim tudi določbe zakona o Agenciji RS za revidiranje lastninskega preoblikovanja podjetij in Agenciji RS za plačilni promet, nadziranje in informiranje (Poročevalec, št. 59, 1997).

Glede na to, da se ni uresničila predpostavka o začetku nove ureditve plačilnega prometa v RS s 1. 1. 1998, je bilo treba prehodne določbe podaljšati. V nasprotnem primeru bi lahko prišlo do večjih motenj v gospodarstvu in tudi pri pobiranju vseh obveznih dajatev. Prav tako je bilo treba v najkrajšem času sprejeti dopolnitve nekaterih členov, ki prispevajo k jasnosti davčnih postopkov (Poročevalec, št. 59, 1997, str. 3).

### **5.3.2 Razlogi za sprejem zakona ZDavP-A**

V zakonskih prehodnih določbah se je uredil prehod iz sistema pobiranja davkov ob plačilnem prometu na nov sistem, kjer davčni organ nastopa neodvisno od plačilnega sistema, s tem, da so mu z zakonom podeljene pristojnosti za izterjavo dospelih, a neplačanih dajatev. Trenutek prehoda na nov sistem pobiranja je bil z zakonom določen 1. 1. 1998. Prav tako je z zakonom o davčnem postopku določeno, da s 31. 12. 1997 preneha veljati med drugim 36. člen zakona o Agenciji RS za plačilni promet, nadziranje in informiranje (v nadaljevanju: zakon o Agenciji), v katerem je določen vrstni red plačil, če imetnik računa pri Agenciji RS za plačilni promet ne razpolaga z denarnimi sredstvi na žiro računu. Od 1. 1. 1998 naj bi veljalo, da se davčni dolg poravnava pred vsemi drugimi dolgovi davčnih zavezancev, razen pred dolgovi iz naslova zakonite preživnine, odškodnine za škodo, nastale zaradi porušenega zdravja, odškodnine zaradi izgube delovne zmožnosti ali odškodnine zaradi smrti preživjalca. S tem je zagotovljena nesporna prioriteta za plačilo davčnih obveznosti glede na vse druge obveznosti davčnih zavezancev.

Uveljavitev prehodnih določb zakona, vključno z razveljavitvijo 36. člena zakona o Agenciji, je temeljila na predpostavki, da bo s 1. 1. 1998 pričela veljati nova ureditev plačilnega sistema v RS, po kateri bodo pravne osebe odpirale račune pri poslovnih bankah in hranilnicah in ne več pri Agenciji za plačilni promet. Glede na to, da se ta predpostavka ni uresničila, je bilo treba podaljšati veljavnost posameznih določb zakona o Agenciji in s tem povezanih nekaterih določb tega zakona za obdobje 12 mesecev (Poročevalec, št. 59, 1997, str. 4).

V praksi se je tekom izvajanja zakona pokazalo, da je treba zakon v določenih členih dopolniti in spremeniti, da ne bi prišlo do težav in nejasnosti v davčnem postopku. Te spremembe je bilo treba sprejeti v najkrajšem času tako, da so pričele veljati s 1. 1. 1998.

### **5.3.3 Bistvene spremembe ZDavP-A – z izhodišči iz prakse**

Predlaganih je bilo kar 42 sprememb zakona. Nekaj predlogov je bilo redakcijske narave, nekaj jih je bilo podanih zaradi ekonomičnosti postopka ter nekaj zaradi preprečitve zlorab, ki jih je pokazala praksa pri izvajanju zakona in sicer:

Z dopolnitvijo zakona o davčnem postopku v 1. členu predloga zakona o spremembah in dopolnitvah tega zakona se določa, da poznejša poškodba ali uničenje sporočila, s katerim je zavezanec obveščen, da je bil spis vrnjen pošiljatelju in da se bo štela vročitev za opravljeno v kolikor spisa ne bo dvignil v 15 dneh, ne vpliva na veljavnost vročitve. Navedena dopolnitev, ki ustreza določbi v zakonu o splošnem upravnem postopku, je potrebna zaradi celovitosti ureditve navedenega načina vročanja v zakonu o davčnem postopku.

Prav tako je bil vnesen nov 15.a člen, po katerem je drugače kot v zakonu o upravnem postopku določeno, da se zapisnik lahko sestavi po opravljenem pregledu. Davčnemu organu je treba omogočiti, da sestavi zapisnik po končanem pregledu zavezančevega poslovanja, ker lahko pregled traja daljše časovno obdobje.

Zaradi jasnosti se dopolnjuje 36. člen zakona z besedilom, ki izrecno določa, da za davčno tajnost šteje tudi davčna številka, ki jo lahko uporabnik praviloma pridobi le neposredno od fizične osebe.

Iz prakse je izvajanje 37. člena zakona pokazalo, da je treba dopolniti seznam subjektov, katerim lahko davčni organ v zvezi z izvajanjem njihove pristojnosti daje podatke, ki štejejo za davčno tajnost. Dopolnjena je določba, da se lahko takšni podatki dajejo pristojnim zavodom ne samo v zvezi s plačevanjem obveznih prispevkov, temveč tudi v zvezi s priznavanjem socialnih pravic ter prejemkov fizičnim osebam. Med subjekti, katerim se lahko dajejo podatki, ki štejejo za davčno tajnost so na novo naštetá sodišča in državni organi, če gre za podatke, potrebne za izvajanje njihovih funkcij oz. pristojnosti. Dodani so tudi davčni organi drugih držav, kadar gre za izmenjavo podatkov na podlagi medsebojnih dogovorov.

Praksa je pokazala, da je določba drugega odstavka 46. člena zakona nejasna, saj ne določa kdaj lahko davčni dolžnik zahteva preveritev podatkov iz dolgovnega seznama niti nadaljnjega postopka davčnega organa. V 11. členu predloga je zato predlagana rešitev, da mora davčni organ dolžniku, ki v pritožbi izpodbija pravilnost seznama izvršilnih naslovov, dati možnost, da pred nadaljnjim postopkom preveri, ali podatki iz seznama ustrezajo uradnim podatkom in podatkom iz dolžnikove evidence.

Davčnemu zavezancu, ki je na račun davčnih obveznosti plačal več, kot je bil dolžan plačati, se po prvem odstavku 95. člena zakona preveč plačani znesek vrne v 30

dneh od vročitve odločbe, zato je v 17. členu predlagano črtanje določbe, ki istočasno zahteva pravnomočnost takšne odločbe. Predlagana sprememba petega odstavka na novo določa, kdaj pripadajo davčnemu zavezancu obresti od preveč plačane dohodnine, ugotovljene z odmerno odločbo, izdano po preteku odmernega leta. Tako naj bi bil zavezanec upravičen do obresti od dneva, ko je potekel 30-dnevni rok za vračilo preplačila po odmerni odločbi. Predlagana rešitev je bila ustrežnejša od dotedanje, po kateri so pripadale davčnemu zavezancu obresti od dneva, ko je postala odločba o odmeri dohodnine pravnomočna, kar je neugodno predvsem za zavezance, ki so se zoper odmerno odločbo pritožili.

V praksi se je ugotavljalo, da upokojenci med letom uveljavljajo olajšave za vzdrževane družinske člane in jim zato ni bila obračunana in plačana akontacija dohodnine in zato tudi niso bili dolžni vložiti napovedi za odmero dohodnine. Po preteku leta pa je olajšavo za vzdrževane družinske člane uveljavljal zakonec takšnega upokojenca, tako da je bila olajšava v teh primerih priznana dvakrat. Zato je bila potrebna rešitev, da ne bi prihajalo do navedenih zlorab zakona (2. točka 121. člena ZDavP).

Predlagana je bila sprememba 183. člena zakona, da se za odmero davka na dediščine in darila napoved o prejemu darila, ki vključuje nepremično premoženje, vložijo pri davčnem uradu, kjer nepremično premoženje leži. Predlagana rešitev, ki je enaka rešitvi kot jo je imel zakon o davkih občanov, je temeljila na ugotovitvah iz prakse, da je v primerih, ko je darovalec nepremičnino podaril obdarjencem, vpisanim v davčne registre več davčnih uradov, treba izdati odmero odločbe pri vsakem davčnem uradu in davek odmeriti od vrednosti, ki odpade na vsakega obdarjenca, kar je v nasprotju z načelom ekonomičnosti.

Preprečitev zavezancem davka na promet nepremičnin, da bi se izognili plačilu davka s tem, da vložijo napoved o prometu nepremičnin po preteku 5 letnega roka, v katerem zastara pravica do odmere prometnega davka, je onemogočila dopolnitev 196. člena zakona.

Pri takih zavezancih naj bi začel teči zastaralni rok za odmero davka po preteku leta, v katerem je bila davčna obveznost odkrita, z omejitvijo, da davka ne bi bilo mogoče odmeriti po preteku 10 let od dneva, ko je začel rok teči. Enako določbo je pred uvedbo zakona o davčnem postopku vseboval že zakon o davku na promet nepremičnin.

Spremenile so se tudi kazenske določbe, in sicer zaradi novega zakona o prekrških in zaradi spremembe nekaterih vrst kaznovanja, vse z namenom učinkovitejšega ukrepanja pri pobiranju davkov (Poročevalec, št. 59, 1997, str. 3–19).

#### **5.4 BISTVENE SPREMEMBE ZDAVP-B**

Predlog druge novele ZDavP se je obravnaval po skrajšanem postopku, saj je šlo za manj zahtevno spremembo zakona.

ZDavP (Uradni list RS, št. 18/96) je po 44. do 87. členu določal, da se zoper dolžnika, ki zapadlega dolga ni plačal, v predpisanem roku uvede s strani davčne službe postopek prisilne izterjave. V 48. členu je bilo določeno, da je dovoljeno seči na vse dohodke, terjatve, denarna sredstva ter drugo premoženje in premoženjske, oz. materialne pravice dolžnika. V 49. členu pa možnosti prejemkov in sredstev, ki so izvzeti iz prisilne izterjave.

Zakonodaja, ki naj bi vsaj delno zaščitila upnika v Sloveniji, se je sprejemala že nekaj let, upniki pa glede na status (pravne osebe, zasebniki, ki opravljajo dejavnost) niso bili enakopravni. Razlike naj bi delno odpravil predlagani Zakon o izvršbi in zavarovanju. Država kot upnik pa je imela velike prednosti v vseh na novo predlaganih zakonih, saj je neplačevanje davkov sankcionirala z uvedenimi kaznimi za prekrške in zamudnimi obrestmi, ki so bile v letu 1997 v višini 26,84 %.

Primerjalno s tujo zakonodajo je v normalnih pogojih poslovanja lahko dolžnik, ki je zašel v težave, prosil za premostitveno posojilo za plačilo dolga državi pri ustrezni banki, katere komitent je bil. V praksi pa je bilo pri nas to skoraj nemogoče, saj je imela večina bančnih organizacij pravilo pri dajanju posojil zasebnikom, ki je določalo, da mora v primeru zaprositve posojila zasebnik banki predložiti potrdilo ustreznega davčnega organa, da ima poravnane vse obveznosti do države in tako je bil krog sklenjen, problem pa skorajda nerešljiv za večje število zasebnikov.

S spremembo zakona se je želelo vsaj delno odpraviti neenako obravnavo gospodarskih subjektov glede na način poslovanja, prizadetim pa omogočiti nadaljnje poslovanje.

Tako je bil predlog zakona o spremembi zakona o davčnem postopku oblikovan tako, da je bila po sprejetju možna 100% blokada sredstev na ŽR zasebnikov le v tistih primerih, ko bi bil dolžnik zasebnik, ki posluje pretežno s končnimi kupci – občani, torej gotovinsko. Vsi tisti zasebniki, ki opravljajo pretežno proizvodne dejavnosti in nekatere storitvene dejavnosti, ki poslujejo z odloženim plačilom terjatev pretežno preko ŽR, pa bi imeli možnost (na osnovi dokazila z dokumenti), da pri davčnem organu zaprosijo za delno sprostitev na ŽR, tako da bi podjetje lahko obratovalo. Tak način je bil v preteklosti že možen (Poročevalec, 1998, št. 33; str. 43–44).



## **6 DRUGI ZAKON O DAVČNEM POSTOPKU – ZdavP-1**

### **6.1 UVOD**

Zakon o davčnem postopku – ZDavP-1 je bil objavljen v Uradnem listu RS, št. 54/2004, z dne 20. 5. 2004. Zakon je začel veljati naslednji dan po objavi – 21. 5. 2004, uporabljati pa se je začel od 1. 1. 2005 dalje, razen posameznih določb in delov zakona, ki so se uporabljale že od 1. 5. 2004.

Vključitev Slovenije v evropske integracije 1. 5. 2004, zaradi katere je Slovenija prevzela ter se zavezala k spoštovanju evropskega pravnega reda (aquis communautaire), je bila eden od glavnih generatorjev sprememb slovenske zakonodaje v letu 2004 in še posebej sprememb na področju delovanja državne uprave.

V letu 2004 je bila v Sloveniji izvedena obsežna davčna reforma. Sprejet je bil sklop novih davčnih zakonov: Zakon o davčnem postopku – ZDavP-1, Zakon o davčni službi - ZDS-1, Zakon o dohodnini - ZDoh-1 in Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-1. Poleg omenjenih so bili delno spremenjeni in dopolnjeni tudi Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV ter Zakon o davku na motorna vozila - ZDMV. Vsi na novo sprejeti davčni zakoni vključujejo še večje število podzakonskih aktov.

Poleg navedenega davčnega področja so bile predmet sprememb tudi številna druga področja oz. zakoni, ki so posredno povezana z delovanjem in postopanjem davčne uprave, kot npr.: Zakon o splošnem upravnem postopku – ZUP, Zakon o prekrških – ZP-1.

Zakon o davčnem postopku je bil dvakrat noveliran, prvič z novelo ZDavP-1A, ki je bila objavljena v Uradnem listu RS, št. 139/04, z dne 28. 12. 2004 in je začela veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu Republike Slovenije, uporabljati pa se je začela 1. 1. 2005.

Na podlagi izkušenj v izvajanju nove davčne zakonodaje v letu 2005 in na podlagi predlogov strokovne javnosti ter posameznih davčnih zavezancev je vlada oblikovala predlog zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davčnem postopku, s katerim poskuša odpraviti nekatere nedoslednosti v izvajanju zakona o davčnem postopku in uvesti nekatere nove institute, ki naj bi spodbudili prostovoljno plačevanje davkov in ustrezno obravnavanje davčnih zavezancev. Novela ZDavP-1B je bila objavljena v Uradnem listu RS, št. 109/05, in je začela veljati 1. 1. 2006, razen tretjega odstavka 101. člena tega zakona, ki je začel veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS in se uporablja že za dostavo podatkov državnemu organu za leto 2005.

#### **Določbe ZDavP-1, ki so se začele uporabljati 1. 5. 2004**

- zavarovanje izpolnitve in plačila davčne obveznosti,
- razkritje podatkov upravičeni osebi,

- davčna izvršba,
- mednarodno sodelovanje v davčnih zadevah,
- nekatere določbe iz petega dela, ki se nanašajo na postopek pobiranja posameznih davkov, in sicer: določba 284. člena, ki ureja priglasitev ugotavljanja davčne osnove od dohodka iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti na podlagi dejanskih prihodkov in odhodkov, ter določbe 353., 354., 358. do 363. člena, ki se nanašajo na davek od dohodkov pravnih oseb.

### **Določba, ki se je začela uporabljati 21. 5. 2004**

- obresti od preveč plačane ali neupravičeno odmerjene in plačane dohodnine.

Opozoriti je treba še na 406. člen ZDavP-1, ki je določal, da se zadeve, glede katerih je postopek ob začetku uporabe tega zakona v teku oz. glede katerih je bila ob začetku uporabe tega zakona že vložena zahteva stranke ali pravno sredstvo, končajo po določbah Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 18/96, 87/97, 82/98, 91/98, 108/99, 97/01, 105/03 – odločba US, 16/04 – odločba US, 42/04 – odločba US in 109/04 – odločba US).

ZDavP-1 je bil sprejet pred vstopom Slovenije v EU dne 1. 5. 2004, saj je bilo treba pred tem dokončno uskladiti tudi zakonodajo s področja davčnega postopka z direktivami, ki določajo obveznosti izmenjave podatkov in urejajo medsebojno upravno pomoč med davčnimi organi na področju DDV, trošarin, carinskih dajatev, kmetijskih dajatev, direktnih davkov, ter odločb ustavnega sodišča, ki je večkrat posegalo v materijo zakona o davčnem postopku. Zakon je bil objavljen v Uradnem listu RS, št. 54/2004, z dne 20. 5. 2004, veljati je začel 21. 5. 2004, uporabljati pa se je začel s 1. 1. 2005, razen nekaterih določb, ki so se začele uporabljati 1. 5. 2005 ter 35. člena zakona, ki se je začel uporabljati z dnevom uveljavitve tega zakona. Za razliko od ZDavP je bil ZDavP-1 precej obsežnejši, saj je vseboval kar 410 členov. Zakon je bil sestavljen iz sedmih delov, in sicer iz prvega splošnega dela, drugi del se je nanašal na potek davčnega postopka, tretji del na davčno izvršbo, četrti del na mednarodno sodelovanje v davčnih zadevah, peti del na postopek pobiranja posameznih davkov, šesti del na kazenske določbe in sedmi del na prehodne in končne določbe. ZDavP-1 je bil kasneje dvakrat spremenjen oz. dopolnjen in sicer z novelo ZDavP-1A (Uradni list RS, št. 139/2004) in z novelo ZDavP-1B (Uradni list RS, št. 109/2005).

## **6.2 RAZLOGI ZA SPREJEM ZAKONA ZDavP-1**

Vlada Republike Slovenije je 5. 4. 2004 predlagala obravnavo zakona po nujnem postopku, ker bi sicer nastale težko popravljive posledice za delovanje države. Predlog je utemeljila z naslednjim:

Republika Slovenija je s 1. 5. 2004 postala članica Evropske unije, s tem pa tudi sestavni del notranjega evropskega trga. Zavezala se je, da bo spoštovala evropski pravni red ter s svojimi predpisi ščitila temeljne svoboščine Unije – prost pretok

blaga, storitev, kapitala in ljudi. Na področju obdavčevanja to pomeni, da je poleg prenosa materialnih določb evropskih direktiv v svojo zakonodajo zagotovila tudi ustrezno pravno podlago za izvajanje postopkov pobiranja davkov in za učinkovito medsebojno pomoč pri nadzoru pravilnosti obračunavanja davkov.

Če Slovenija ne bi pravočasno prilagodila zakona o davčnem postopku zahtevam evropske zakonodaje s tega področja, bi se štelo, da ni izpolnila svoje zaveze glede spoštovanja evropskega *acquis-a*. To bi lahko posledično pomenilo uvedbo postopka za ugotovitev, da Republika Slovenija krši svoje pogodbene obveznosti, nenazadnje pa lahko državo doleti tudi odškodninska odgovornost zaradi prepozne uveljavitve direktive ali zaradi opustitve ureditve posameznega področja (Poročevalec, št. 48, 2004, str. 3).

### **6.2.1 Vpliv številnih sprememb na drugem zakonodajnem področju**

Večja odprtost Slovenije svetovnim gospodarskim razmeram in trendom v ekonomski politiki je narekovala tudi dopolnitev davčnega sistema, ki ni v zelo intenzivni povezavi s pravnim redom EU, je pa z vidika obdavčevanja tudi zelo pomembno. V tem okviru sta bila v obravnavi predlog zakona o dohodnini in predlog zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. Za oba zakona je bilo treba urediti tudi administriranje davkov, zaradi česar je bilo treba spremeniti zakon o davčnem postopku (Poročevalec, 2008, št. 48, str. 4).

Istočasno so bile opravljene tudi številne spremembe na drugem zakonodajnem področju; predvsem na splošnem upravnem področju. Sprejet je bil nov zakon o splošnem upravnem postopku, ki je temeljni zakon s področja vodenja upravnih postopkov na davčnem področju. Za Zakonom o splošnem upravnem postopku so bile uvedene nekatere nove rešitve, s katerimi določbe v ZDavP niso bile usklajene ali pa so bile neustrezne in jih je bilo treba v slednjem zaradi specifičnosti postopka drugače urediti.

Z uveljavitvijo Zakona o državni upravi z dne 29. 6. 2002 so se razveljavile zakonske določbe, ki določajo organe in organizacije v sestavi ministrstev ter urejajo njihova razmerja do ministrstev in njihovo notranjo organizacijo. Prav tako je bila sprejeta odločitev, da se pristojnosti odločanja v pritožbenem postopku prenese na resorno ministrstvo. Navedeno pomeni, da so bile s tem dnem razveljavljene vse določbe v Zakonu o davčni službi, Zakonu o carinski službi, Zakonu o davčnem postopku in Carinskem zakonu, ki vsebujejo določbe, ki se nanašajo npr. na notranjo organizacijo obeh služb, odločanje v pritožbenem postopku.

Nov Zakon o prekrških, ki je stopil v veljavo s 1. 1. 2005, je uvajal kar nekaj sprememb. Le-ta je med drugim odkazovala po vsebini in številu največ zadev v obravnavanje prekrškovnim organom (to so inšpekcije, policija, carinska uprava, davčna uprava itd.) v hitrem postopku. Zato je bilo treba temu prilagoditi ne samo materialne, ampak tudi procesne določbe davčne zakonodaje.

Natančneje je bilo treba urediti davčno tajnost, saj so na tem področju obstajale čedalje večje zahteve po posredovanju podatkov, ki štejejo za davčno tajnost, seveda upoštevajoč tudi zakon o varnosti osebnih podatkov in s tem povezano tudi preprečitev možnosti zlorab teh podatkov. Prav tako pa je bilo treba postopek poenostaviti, kjer je le-to mogoče, in davčnim zavezancem omogočiti več pravic in bolj prijazno davčno in carinsko upravo.

## **6.2.2 Vpliv odločb Ustavnega sodišča na spremembo davčnega postopka**

Zakon o davčnem postopku je Ustavno sodišče obravnavalo v sedmih primerih. V večini zadev je bodisi zavrnilo že samo odločanje o zadevi, bodisi ugotovilo, da obravnavane določbe zakona niso v neskladju z Ustavo.

Tako je sodišče odločilo, da 30. člen Zakona o davčnem postopku zaradi nasprotja z 61. členom Zakona o bančništvu ni v neskladju z Ustavo, saj sta bila oba zakona še pred odločitvijo sodišča usklajena.

Ustavno sodišče je zavrnilo pobudo za začetek postopka za oceno ustavnosti 27. člena zakona o davčnem postopku, saj pravne osebe ne morejo biti nosilke ustavne pravice, ki naj bi bila kršena.

Zaradi neutemeljene zahteve za presojo ustavnosti 138. člena je sodišče presojo zavrnilo.

Pri presoji ustavnosti 15.a člena Zakona o davčnem postopku je sodišče ugotovilo, da določba, ki določa, da se zapisnik izda naknadno, ni v nasprotju z Ustavo. To terja zapletenost in dolgotrajnost postopkov. Zaradi možnosti ugovora na zapisnik in izdaje dopolnilnega zapisnika stranki tudi ni omogočeno spreminjati potek pisanja zapisnika.

V nekaterih primerih pa je ustavno sodišče ugotovilo neustavnost posameznih določb in jih razveljavilo:

- Razveljavilo je 5. točko prvega odstavka 231. člena, ki je bila prehodne narave in je povzročila pravno praznino pri določenih postopkih.
- Sodišče je razveljavilo drugi odstavek 34. člena zakona, saj je ugotovilo, da podatki, ki jih morajo določene osebe dostaviti davčnemu organu, niso dovolj določno opredeljene, pa bi morale biti, saj gre za podatke z naravo osebnih podatkov, ki so varovani tudi z Ustavo.
- Razveljavilo je tudi 8. člen zakona, in sicer v tistem delu, ki se je nanašal na stroške postopka, ki ga uvede organ po uradni dolžnosti. Sodišče je v tem primeru ugotovilo, da ni utemeljenega razloga za odstopanje od ureditve Zakona o splošnem upravnem postopku. Tako stranke, za katero se je postopek, ki ga začne organ po uradni dolžnosti, končal ugodno, ne smejo

bremeniti drugi stroški, kot so določeni v zakonu o splošnem upravnem postopku.

- Pri presoji skladnosti z Ustavo 20. člena Zakona o davčnem postopku je sodišče ugotovilo, da je prvi odstavek skladen z Ustavo, razveljavilo pa je drugi stavek drugega odstavka. Sodišče je ponovilo, kar je ugotovilo že v drugih svojih odločbah, da sama nesuspendivnost pravnega sredstva ni nezdržljiva z ustavno zahtevo po učinkovitosti pravnega sredstva. V drugem odstavku pa je določba da se za čas, ko davčni organ do odločitve o pritožbi odloži izvršbo, zavezancu zaračunajo zamudne obresti, ki ohranjajo realno vrednost terjatve, ne pa zamudne.

### **6.3 SPREMEMBA ZDavP-1A**

Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku – ZDavP-1A je bil objavljen v Uradnem listu RS, št. 139, dne 28. 12. 2004, veljati je začel naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS, uporabljati pa se je začel 1. 1. 2005.

Bistvena sprememba, ki ga je prinesla novela ZDavP-1A, je podana v nadaljevanju.

#### **Obračunavanje obresti v postopku davčnega nadzora**

Ustavno sodišče RS je ugotovilo, da je bil »stari« ZDavP v neskladju z Ustavo, ker so zavezancem v primerih, ko se jim je z odločbo naložilo (do)plačilo davčne obveznosti za nazaj, tekle tudi zakonske zamudne obresti. Zaradi neomejenega teka zamudnih obresti, ki tečejo tudi za čas, ko davčna obveznost še ni bila ugotovljena, zavezanec ne more vnaprej ugotoviti oz. predvideti davčne obveznosti. Zato je v pravno negotovem položaju. Zamudne obresti smejo zavezancu teči šele od izvršljivosti dalje, za tisti čas, ko njegova davčna obveznost sploh še ni bila ugotovljena, pa bi se lahko predpisale obresti, ki bi ohranjale realno vrednost obveznosti. Zakonodajalec je kot obrestno mero, ki naj bi zagotavljala ohranjanje realne vrednosti obveznosti, določil medbančno obrestno mero.

### **6.4 SPREMEMBE ZDavP-1B**

Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku – ZDavP-1B je bil objavljen v Uradnem listu RS, št. 109, dne 6. 12. 2005, veljati pa je začel 1. 1. 2006, razen tretjega odstavka 101. člena, ki je začel veljati takoj naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS in se je uporabljal že za dostavo podatkov davčnemu organu za leto 2005.

Vlada RS je predlagala obravnavo zakona po nujnem postopku, saj je šlo za predlog zakona, s katerim naj bi se preprečile težko popravljive posledice za delovanje države. Povezan je bil namreč s prevzemanjem evropskega pravnega reda v slovenski pravni red na področju določb o trošarinah, ki so se izvajale že od 1. 7.

2005 dalje. Posamezne rešitve predlogov so z vidika davčnih zavezancev pomenile razbremenitev, poenostavitve administrativnih postopkov in uvedbo nekaterih novih institutov, ki naj bi dodatno spodbudili prostovoljno plačevanje davkov.

Sprejeta sprememba zakona je bila pripravljena na podlagi izkušenj v izvajanju nove davčne zakonodaje v letu 2005 in na podlagi predlogov strokovne javnosti ter posameznih davčnih zavezancev (Interno gradivo MF, 2005, str. 1).

V nadaljevanju podajam nekaj sprememb ZDavP-1B, s katerimi se je poskušalo odpraviti nekatere nedoslednosti v izvajanju zakona in uvesti nekatere nove institute, ki naj bi spodbudili prostovoljno plačevanje davkov in ustrezno obravnavanje davčnih zavezancev v postopkih pred davčnimi organi. Nekatere rešitve, do tedaj vključene v podzakonskih aktih, so se prenesle v zakon.

### **Pravica do informiranja**

Na novo je bilo določeno, da so navodila, ki jih za zagotovitev enotne uporabe predpisov z delovnega področja davčnega organa izda minister, pristojen za finance, generalni direktor DURS in CURS, zavezujoča za ravnanje davčnega organa v davčnem postopku. Navodila se objavijo na spletnih straneh (nov 2. odstavek 8. člena).

### **Načelo dolžnosti dajanja resničnih, pravih in popolnih podatkov**

Uvedlo se je načelo dolžnosti dajanja resničnih, pravih in popolnih podatkov. Navedena dolžnost zavezanca za davek je bila že urejena v ZDavP-1, vendar pa je bila urejena na več posameznih mestih. S spremembo se je ta dolžnost prenesla med splošne določbe in se tako uveljavila kot načelo davčnega postopka (nov 8.a člen).

### **Odlog oz. obročno plačevanje davka**

Novi zakon je omogočil podaljšanje roka za dovolitev odloga plačila oz. obročnega plačevanja davka, in sicer iz 12 na 24 mesecev, kar pomeni ugodnejšo obravnavo posameznih zavezancev za davek, s tem pa večje prostovoljno plačevanje davkov tistih, ki zaradi najrazličnejših situacij ne morejo plačevati celotnega zneska naenkrat (sprememba 36. in 37. člena).

S slednjo spremembo in dopolnitvijo je zakonodajalec želel doseči ugodnejšo obravnavo posameznih zavezancev za davek v teh postopkih. S tem naj bi se po njegovem mnenju prispevalo tudi k večjemu prostovoljnemu plačevanju davkov tistih, ki zaradi najrazličnejših situacij ne morejo plačevati celotnega zneska naenkrat. Poleg tega se s tem odpravlja tudi dvom o uporabnosti 36. in 37. člena ZDavP-1, saj se jasno določa, da davčni organ lahko odpiše, delno odpiše, odloži ali dovoli obročno plačevanje davkov v skladu s 36. členom le fizičnim osebam in fizičnim osebam, ki opravljajo dejavnost, v skladu s 37. členom pa odloča le, ko gre za vloge pravnih oseb in združenj oseb po tujem pravu, ki nimajo pravne osebnosti (Komentar k 17. in 18. členu Predloga ZDavP-1B, str. 33).

## **Tajnost podatkov**

Davčna številka poslovnih subjektov se ne šteje več za davčno tajnost, saj je dostopna tudi na svetovnem spletu v okviru različnih registrov (sprememba 75. člena). Uvedena je bila poenostavitev v upravnem postopku, saj sme davčni organ upravnim enotam razkriti podatek, ki je davčna tajnost, o posameznem davčnem zavezancu, če bo ta potreben za ugotavljanje dejanskega stanja v postopkih (sprememba 79. člena). Davčni organ sme razkriti podatke o posameznem davčnem dolgu in davčnem dolžniku, če dolg, ugotovljen s pravnomočno sodno odločbo, presega 10 mio. tolarjev (nov 79.a člen). Odpravila se je dilema, ali je posameznik upravičen do razkritja podatkov o tem, ali so bili zanj plačani vsi obvezni prispevki za socialno varnost, ki jih mora plačati njegov delodajalec. Davčni organ vsaki fizični osebi na njeno zahtevo razkrije podatke o prispevkih za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, o prispevkih za obvezno zdravstveno zavarovanje, o prispevkih za zaposlovanje oz. prispevkih za starševsko varstvo, ki jih je zanj plačal oz. jih mora plačati njegov delodajalec (nov 79.b člen). 80.a člen pa je prinesel možnost razkritja podatkov, ki so davčna tajnost organom pregona.

## **Ureditev davčnega inšpekcijskega nadzora**

S spremembami 103., 105., 107., 108., 109., in 110. člena se je dopolnila ureditev postopka davčnega inšpekcijskega nadzora. Zavezanci za davek so predčasno obveščeni o inšpekcijskem pregledu, davčni inšpektorji lahko pregledujejo dokumentacijo tudi pri pooblaščenih zavezancev za davek, pooblaščen uradna oseba sme zaseči dokumentacijo in predmete le za 30 dni in le izjemoma za 90 dni, ukinil se je dopolnilni zapisnik.

## **Ukinitev obveznega osebnega vročanja**

S spremembo 128. člena se je odpravilo obvezno osebno vročanje obvestil o davčnem dolgu. Zavezanca se obvesti po telefonu in naredi uradni zaznamek. Določilo se je, da obveščanje v primerih, ko davčni organ izterjuje nedavčne obveznosti in bi dolžnik lahko z odhodom zaradi prebivanja v tujini onemogočil ali preprečil davčno izvršbo, to ni potrebno.

## **Nov institut samoprijave**

Nov institut samoprijave, omogoča zavezancu, da ni odgovoren za prekršek, če prostovoljno naknadno razkrije podatke, ki so pomembni za pravilno ugotovitev njegove davčne obveznosti. Glede na to, kdaj se odloči za razkritje teh podatkov, se določi obveznost plačila obresti, ki so nižje od zamudnih obresti, vendar višje od običajnih. Na ta način naj bi spodbudili zavezance, da sami odpravljajo napake, ki jih ugotovijo po vložitvi obračunov davkov ali davčnih napovedi, vendar pred začetkom postopka davčnega nadzora. Institut je urejen tako za posameznike (nov 390.a člen) kot tudi za pravne in fizične osebe, ki opravljajo dejavnost (nov 391.b člen) (Poročevalec, 2005, str. 18–19).

## **7 TRETJI ZAKON O DAVČNEM POSTOPKU – ZDavP – 2**

### **7.1 BISTVENE NOVOSTI IN SPREMEMBE, KI JIH PRINAŠA NOVI ZAKON O DAVČNEM POSTOPKU – ZDAVP-2**

Veljavni ZDavP-2 je bil objavljen v Uradnem listu Republike Slovenije, št. 117, z dne 16. 11. 2006. Obravnavani zakon je začel veljati dne 17. 11. 2006, uporablja pa se od 1. 1. 2007 dalje, razen za primere, ki so izjemoma urejeni v prehodnih določbah.

Z uveljavitvijo ZDavP-2 preneha veljati vrsta pravilnikov po ZDavP-1, ki pa se uporabljajo, dokler minister ne izda novih podzakonskih predpisov, ki so potrebni za njegovo izvajanje. Rok za izdajo novih predpisov je bil 6 mesecev in je potekel 17. 5. 2007.

Namen sprejetja ZDavP-2 je v bistvenih poenostavitvah davčnega postopka ter odpravi nepotrebne administriranja, tako pri davčnih zavezancih kot pri davčnem organu, s čimer naj bi se znižali stroški izvajanja davčne zakonodaje oz. povečala učinkovitost dela davčne uprave.

Bistvene spremembe so ureditev načel davčnega postopka v zakonu o davčnem postopku, določitev različnih možnosti za izpolnitev davčne obveznosti tudi po poteku zakonsko določenega roka – preureditev instituta samoprijave, omogočanje naknadne predložitve davčne napovedi ali davčnega obračuna, uvedba zavezujočih informacij, s katerimi davčni organ v naprej določi, kakšna bo davčna obravnava nameravanega posla oz. transakcije. Omogočena je tudi možnost podaljšanja roka za pritožbo, če se zavezanec pritožuje zoper odločbo, izdano na podlagi davčnega inšpekcijskega postopka, ki se podaljša iz 15 na 30 dni. Na področju administriranja pa naj bi se zmanjšalo število obrazcev (Kovač, 2006a, str. 8).

#### **7.1.1 Načela v davčnem postopku**

Načela so se oblikovala iz sodne prakse in teorije, do sedaj pa normativno niso bila urejena v zakonu o davčnem postopku, razen nekaterih načel, ki so se nanašala le na posamezne davčne procesne institute oz. faze postopka. Značilnost teh načel je, da se v davčnem postopku uporabljajo kot posebna načela skupaj z načeli ZUP. Načela ZDavP-2 se v davčnem postopku štejejo za posebna načela, značilna za davčne zadeve, kolikor so v odnosu do ZUP posebna, sicer pa temeljna načela ZUP niso predmet subsidiarnosti po 3. členu ZUP (Jerovšek et al., 2008, str. 15).

Namen normiranja načel davčnega postopka je v izboljšavi reševanja potencialnih konfliktnih pravnih in dejanskih položajev v razmerju med davčnim organom in zavezanci za davek.

Kljub posebni ureditvi načel v novem ZDavP-2 se bodo temeljna načela po ZUP in ZIN uporabljala kot dopolnilo načelom po zakonu o davčnem postopku. Temeljna načela po ZUP predstavljajo minimalne procesno varstvene standarde za stranko in



nujno obvezna pravila postopanja za organ, ne glede na upravno področje in razen določenih izjem niso predmet subsidiarnosti. To posebej, glede na sodno prakso, velja za načelo zaslišanja stranke (Kovač, 2006a, str. 8).

### **7.1.2 Informiranje zavezancev za davek**

Institut zavezujoče informacije je v slovenskem pravnem prostoru nov institut. Tudi primerjalno pravno gledano gre za relativno nov institut, ki so ga razvite države v svoje pravne sisteme pričele uvajati pred približno desetimi leti ali kasneje.

V zakonu je na novo urejen institut zavezujoče informacije, ki jo na zahtevo davčnega zavezanca lahko izda Generalni davčni urad in Generalni carinski urad. S tem institutom bi želeli zavezance za davek spodbuditi k pravilnemu izpolnjevanju njihovih davčnih obveznosti. Če je namreč zavezanec za davek negotov, kakšna bo davčna obravnava njegovih nameravanih transakcij oz. nameravanih poslovnih dogodkov, ima možnost, da pri davčnem organu vloži zahtevek za izdajo pisne zavezujoče informacije o davčni obravnavi teh transakcij oz. dogodkov.

Namen zavezujoče informacije je med drugim podlaga, na kateri se bo zavezanec za davek odločil, ali bo dejansko izvedel nameravane transakcije oz. poslovne dogodke. Tako bo doseženo tudi poenotenje delovanja davčnega organa, s tem pa se bo povečalo zaupanje v pravilno postopanje davčnega organa. To je še posebno pomembno za tuje investitorje, ki privlačnost nekega gospodarskega okolja ocenjujejo tudi skozi vidik pravne varnosti na področju davčne zakonodaje.

Omenjeni institut je novost v davčnem postopku, ki zavezancu za davek omogoča, da zahteva izdajo zavezujoče informacije z vlogo, ki mora vsebovati z zakonom določene sestavine. Davčni organ mora najpozneje v 15 delovnih dneh od prejema popolne vloge zavezanca za davek obvestiti o tem, ali bo izdal zavezujočo informacijo, ter jo najkasneje v 6 mesecih od vročitve tega obvestila tudi izdal. Za davčni organ je zavezujoča od njene vročitve zavezancu za davek dalje. Določeni so primeri, ko davčni organ z dopisom obvesti zavezanca, da zavezujoče informacije ne bo izdal. Zakon določa tudi, kdaj zavezujoča informacija ne zavezuje davčnega organa – preklic informacije (zavezujoča informacija nima pravnih učinkov) ter kdaj lahko davčni organ zavezujočo informacijo nadomesti (ZDavP-2, 14. člen).

Zavezanec za davek ima pravico, da je pravočasno in na primeren način obveščen o spremembah v davčni zakonodaji. Navodila, ki jih izda minister, pristojen za finance, generalni direktor DURS-a oz. generalni direktor CURS, so za ravnanje davčnega organa v davčnem postopku zavezujoča. Navodila morajo biti objavljena na spletnih straneh izdajatelja, s čimer je omogočen sodoben dostop do informacij vsem zavezancem za davek ter s tem zagotovljeno enotno izvajanje zakonov o obdavčenju (ZDavP-2, 13. člen).

### 7.1.3 Varovanje podatkov

Ta na novo vključena določba omogoča davčnemu organu, da kadar zavezanec v medijih (časopisi in revije, radijski in televizijski programi, elektronske publikacije, teletext in druge oblike dnevnega ali periodičnega objavljjanja uredniško oblikovanih programskih vsebin s prenosom zapisa, glasu, zvoka ali slike, na način, ki je dostopen javnosti (Zakon o medijih, 2.člen) sam nepopolno oz. enostransko razkrije podatke, ki so davčna tajnost, celovito razkrije podatke o davčni zadevi (ZDavP-2, 18. člen).

V zvezi z razkritjem podatkov po pravnomočnosti (ZDavP-2, 20. člen) so določeni enotni pogoji za razkritje podatkov o davčnem dolgu zavezanca, ki na dan vložitve zahteve presega 4000 €: davčni postopek v zvezi z izvršilnim naslovom, iz katerega izhaja dolg, mora biti pravnomočno končan ali pa dolg izhaja iz obračuna davka: oseba, ki zahteva informacijo, mora navesti konkretnega zavezanca za davek in izkazati poslovni interes. Če ti pogoji niso izpolnjeni, se zahteva zavrne (izda se zavrnilna odločba). Na novo je določeno še: velja, da poslovni interes izkazujejo tudi osebe, ki kot svojo dejavnost opravljajo storitve ugotavljanja poslovne bonitete.

Glede določbe o razkritju podatkov o plačanih prispevkih za socialno varnost na zahtevo fizične osebe (ZDavP-2, 21. člen), ki jih je zanjo plačal oz. jih mora plačati njen delodajalec ali druga oseba, je v tretjem odstavku 407. člena določeno, da se začne uporabljati s 1. 7. 2008.

Razkritje podatkov državnim in drugim organom je v ZDavP-2 urejeno predvsem z vidika, ali ti organi potrebujejo podatke za vodenje konkretnih postopkov (24. člen) ali pa za izvajanje drugih z zakonom predpisanih pristojnosti (23. člen), saj je način pridobivanja oz. posredovanja podatka v teh primerih različen.

Podatki, ki so davčna tajnost, se po določbah 23. člena lahko razkrijejo samo na podlagi obrazloženega pisnega zahtevka predstojnika ali iz njegove strani pooblaščne osebe. Iz obrazložitve zahtevka mora biti jasno razviden namen, zaradi katerega se zahtevajo podatki. Podatki se lahko dajo tudi avtomatsko (4. odst.) ter dvakrat letno (5.odstavek).

Na novo je določena tudi izmenjava podatkov. Davčni organ bo tako brez posebne zahteve razkril podatke o posameznem zavezancu za davek, če bo pri opravljanju svojih nalog ugotovil:

- da bi bili lahko izpolnjeni znaki kaznivega dejanja,
- sum kršitve zakona ali drugega predpisa oz. akta, katerega izvajanje nadzoruje druga inšpekcija,
- da bi lahko ugotovljeni podatki vplivali na pravice in obveznosti zavezancev za davek, o katerih v okviru svojih pristojnosti odločajo drugi organi (ZDavP-2, 26. člen).

#### **7.1.4 Informacija in dokumentacija**

V zvezi z določbo, ki obvezuje plačnike davka, da vodijo evidence po posameznem davčnem zavezancu o dohodkih in odtegnjenih davkih in druge za pobiranje davkov potrebne evidence po posameznem davčnem zavezancu (3. odst. 31. člena), je v tretjem odstavku 407. člena določeno, da se začne uporabljati s 1. 7. 2008.

V primerjavi z ZDavP-1 novi zakon ZDavP-2 razširja izjeme, v katerih fizični osebi ni treba predložiti davčne številke (DŠ) izplačevalcu dohodka pred izplačilom dohodka (na podlagi petega odstavka 66. člena ZDavP-1 je nepredložitev DŠ za nerezidente s strani izplačevalca dohodka omejena le na nerezidente, ki pridobijo dohodek na mednarodnih prireditvah ali kot udeleženci posebnih iger na srečo). Po določbi 5. odstavka 35. člena ZDavP-2 so obravnavane obveznosti proste fizične osebe v vseh primerih, če se dohodek izplača fizični osebi, ki se šteje za nerezidenta v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino in nima slovenske davčne številke ter gre za njene občasne dohodke.

Določbi o elektronskem obdelovanju podatkov je dodana podlaga za podrobnejšo določitev vsebine, oblike, načina in rokov za predložitev izpisa podatkov iz elektronsko vodenih poslovnih knjig in evidenc zavezanca za davek in obveznih vmesnikov za dostop in vpogled v te podatke. Določena bo v podzakonskem aktu (ZDavP-2, 38. člena)

Glavni namen standardizacije formatov zapisov datotek naj bi bilo v olajšanju in s tem hitrejšemu opravljanju davčnega nadzora.

#### **7.1.5 Davčna obveznost**

V davčni postopek je ponovno vključeno pravilo, da se davek ne odmeri, če davek ne bi presegel 10 €, o čemer se sestavi uradni zaznamek v zadevi (ZDavP-2, 50. člen) in je odraz načela ekonomičnosti. Podobno pravilo je bilo že določeno v 108. a členu ZDavP. V tem primeru davčna obveznost sicer nastane, davčnemu organu je zgolj ni treba formalno ugotavljati. Zato je v četrtem odstavku 44. člena ZDavP-a za te primere določeno, da davčna obveznost preneha.

Zavezance za davek je treba spodbujati k elektronski komunikaciji z davčnim organom, to pomeni, da zavezanci, ki opravljajo dejavnost, davčne obračune in obračune davčnega odtegljaja davčnemu organu predložijo v elektronski obliki (ZDavP-2, 5. odst. 51. člena). Ta ureditev se za samostojne podjetnike posameznike, male gospodarske družbe, mikro družbe in posameznike, ki samostojno opravljajo dejavnost, začne uporabljati dne 1. 1. 2009, za vse druge pa že dne 1. 4. 2007 (Interno navodilo DURS-a, 2006).

### **7.1.6 Prenovljen institut samoprijave**

Zakon je prenovil institut samoprijave, katerega namen je spodbuditi zavezance k temu, da bi ob morebitnih pozneje ugotovljenih nepravilnostih v že vloženi davčni napovedi oz. predloženih davčnih obračunih te nepravilnosti sporočili davčnemu organu. Ureditev samoprijave ni več ločena glede na subjekte, ki davčnemu organu sporočajo samoprijavo (kakor je to določal ZDavP-1 v 390.a členu za posameznike in v 391.b členu za pravne osebe in fizične osebe, ki opravljajo dejavnost), ampak je ločena glede na način plačevanja davka (v 55. členu za obračun davka in v 63. členu za davčno napoved) (Interno navodilo DURS-a, 2006).

## **7.2 DAVČNI POSTOPKI**

V nadaljevanju je izpostavljenih le nekaj institutov, kjer je ZDavP-2 uvedel največ posebnosti glede na dosedanje regulacije davčnega postopka.

### **7.2.1 Stroški postopka**

Po ZDavP-2 po novem stroški davčnega postopka bremenijo tako davčni organ kot tudi zavezanca za davek. V 79. členu je natančno določeno, kdaj in koga ti stroški bremenijo. Vsakega zavezanca bremenijo stroški, ki jih ima zaradi davčnega postopka, kot so: stroški za prihod, zamuda časa in izgubljen zaslužek. Kadar je postopek začel po uradni dolžnosti, nosi davčni organ, ki je ta postopek začel, vse stroške postopka, ki jih ima davčni organ. Na novo je uveden kriterij uspeha, saj stroške davčnega postopka kot so: 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 zanj neugodno. Če se ugotovitve davčnega organa ne razlikujejo od predloženega obračuna oz. vložene napovedi, krijeta organ in zavezanec vsak svoje stroške.

Prvotno je stroške postopka urejal 93. člen ZDavP-1. z novelo zakona ZDavP-1B pa je bil ta člen črtan iz razloga, ker so stroški postopka v celoti urejeni v ZUP in posebna določba v ZDavP-1 ni potrebna.

ZUP v 113. členu določa, da stroške postopka nosi tisti (upravni organ ali stranka), na zahtevo katerega se je postopek začel. Stroški bremenijo stranko, če se je postopek začel po uradni dolžnosti in če se je končal za stranko neugodno. Prav tako stranka nosi stroške, če ga je povzročila s svojim protipravnim ravnanjem. V primeru, da se je postopek končal za stranko ugodno, nosi stroške postopka organ, razen osebnih stroškov stranke, kot so stroški za prihod, izgubo časa in zaslužka.

Tako 93. člen ZDavP-2 določa vrstni red plačila davka in pripadajočih dajatev in sicer če pobrani znesek ne zadostuje za celotno poplačilo. Vrstni red poplačil je spremenila že novela ZDavP-1A, in sicer:

1. stroški postopka pobiranja davkov,
2. obresti,

3. davek,
4. denarne kazni in globe in stroški tega postopka.

Prvotno je ZDavP-1 poplačilo stroškov postopka določal na zadnjem mestu. Davek se plača pri davčnem organu ali pri izvajalcu plačilnega prometa. Pri plačilu ima davčna obveznost absolutno prednost pred drugimi obveznostmi, ki se izterjujejo, razen zakonite preživnine, odškodnine za škodo zaradi prizadetega zdravja, odškodnine zaradi izgube delovne zmožnosti in odškodnine zaradi smrti preživjalca (Perme, 2005, str. 50).

### **7.2.2 Vročanje davčnih odločb**

Po novem se odločbe, sklepi in drugi dokumenti, od katerih teče rok, vročajo z navadno vročitvijo, pri čemer se šteje, da je vročitev opravljena 20. dan od dneva odprave. Izjema so odločbe, sklepi in dokumenti, ki se izdajo v postopku davčnega nadzora in davčne izvršbe, ki se vročajo z osebno vročitvijo (ZDavP-2, 85. člen).

Vročanje davčnih odločb je prej urejal ZUP, in sicer v poglavju VI. Pomembne novosti je prinesla novela ZUP, ki je spremenila tudi pravila osebnega vročanja (tudi davčnih odločb).

Po pravilih, ki so veljala do 31. 12. 2004, so se davčne odločbe vročale osebno tistemu, kateremu so bile namenjene. Pošta je davčni organ o vročitvi obvestila z vročilnico. Če osebna vročitev davčne odločbe ni bila mogoča (odsotnost naslovnika pa ni bila ugotovljena), jo je vročevalec izročil pošti njegovega prebivališča, v poštnem predalčniku ali na drugem primernem mestu pa je pustil pisno sporočilo, kje se odločba nahaja in da jo mora naslovnik prevzeti v 15-ih dneh. Vročitev je bila opravljena z dnevom, ko je naslovnik prevzel odločbo. Če odločbe ni prevzel v 15-ih dneh, je veljala vročitev za opravljeno s pretekom tega roka (teči je začel tudi 15 dnevni rok za pritožbo in 30 dnevni za plačilo davka), pošta pa je odločbo vrnila davčnemu organu, kjer jo je zavezanec lahko prevzel. V primeru, da je zavezanec za davek dokazal odsotnost (največ do 30 dni), je lahko uveljavljal pravico do vrnitve v prejšnje stanje. Tako je zamujeni rok za pritožbo začel teči znova (Denar, 2004, str. 27).

Od 1. 1. 2005 pa so veljala nova pravila vročanja davčnih odločb. Davčne odločbe so se morale vročiti osebno tistemu, kateremu so bile namenjene. Pošta je z vročilnico obvestila davčni organ o vročitvi. Za osebno vročitev se je štela tudi elektronska vročitev. Če osebne vročitve ni bilo mogoče opraviti je vročevalec pustil v poštnem predalčniku ali na drugem primernem mestu pisno sporočilo, v katerem je navedel, kje se dokument nahaja in da ga mora naslovnik prevzeti v 15-ih dneh. Vročitev je bila opravljena z dnevom, ko je naslovnik prevzel dokument. Če dokumenta ni prevzel v 15-ih dneh, je veljala vročitev za opravljeno s pretekom tega roka. Po preteku tega roka pa je vročevalec pustil dokument v hišnem predalčniku naslovnika. Če je zavezanec dokazal svojo odsotnost, je lahko uveljavljal pravico do vrnitve v prejšnje stanje (Denar, 2004, str. 27).

Novost na področju vročanja je tudi elektronsko vročanje, ki je urejeno v noveli zakona o upravnem postopku (ZUP-C). Vročitev preko elektronske pošte se opravi preko informacijskega sistema pravne ali fizične osebe, ki opravlja vročanje dokumentov po elektronski poti kot svojo dejavnost. Pristojni overitelji so: SIGEN-CA, AC NLB, POŠTArCA, HALCOM-CA. Tudi elektronska vročitev se šteje za osebno vročitev. Naslovníku se pošlje elektronsko sporočilo, da se v informacijskem sistemu nahaja dokument in da ga mora prevzeti v 15-ih dneh. Prevzame ga z uporabo kvalificiranega potrdila za varen elektronski podpis, s katerim dokaže istovetnost, dokument presname in elektronsko podpiše vročilnico. Če dokumenta ne prevzame v 15-ih dneh, se šteje vročitev za opravljeno. Po preteku tega roka se dokument izbriše, naslovník pa prejme sporočilo, da lahko dokument prevzame pri organu, ki ga je izdal (Denar, 2004, str. 27).

### **7.2.3 Pravna sredstva zoper davčno odločbo**

Na novo je določen rok za pritožbo zoper odmerno odločbo, izdano pri davčnem inšpekcijskem nadzoru, ki se po ZDavP-2 lahko vloží v 30 dneh od vročitve odločbe. Za ostale odločbe ostane rok nespremenjen, in ostaja 15 dni. S podaljšanim rokom pritožbe zavezancem olajšuje ustrezno pripravo vsebino pravnih sredstev.

Zakon določa tri izredna pravna sredstva, ki se lahko vložijo po pravnomočnosti odmerne odločbe: odprava, razveljavitve oz. sprememba odločbe po nadzorstveni pravici (88. člen), obnova davčnega (89. člen) ter posebni primeri odprave in razveljavitve oz. sprememba odločbe (90. člen). Obnova davčnega postopka je urejena tudi v primeru novih dejstev in dokazov, ugotovljenih pri davčnem inšpekcijskem nadzoru 84. odstavek 89. člena). Šteje se, da je davčni organ izvedel za nova dejstva na dan sestave zapisnika (6 mesecev). V obnovi postopka je tudi na novo določeno, da se v obnovi postopka šteje za krajevno pristojen organ, ki je izdal odločbo, ki se obnavlja.

Posebne primere odprave, razveljavitve in spremembe odločbe (90. člen) na novo ureja možnost odprave pravnomočne odmerne odločbe, če se ugotovi, da je bil zaradi očitne napake previsoko odmerjen davek. Rok za izdajo je do poteka zastaralnega roka za vračilo in veže organ prve stopnje. Če davčni organ ugotovi, da odločbe ni treba spremeniti, zahtevek zavezanca za davek zavrne. ZDavP-1 je določal le obvestilo stranki (Interno navodilo DURS, 2007).

### **7.2.4 Davčni nadzor**

Davčna preiskava je relativno nov institut, ki organom Skupnosti, držav članic EU in tretjih držav zagotavlja medsebojno pomoč. V 131. členu ZDavP-2 so določeni postopkovni okvirji za opravljanje davčne preiskave. V zvezi z obsegom davčnega inšpekcijskega nadzora je v 132. členu na novo izrecno določeno, da pooblaščená oseba lahko opravlja davčni inšpekcijski nadzor tudi pri posamezniku, ki samostojno opravlja dejavnost, pa te dejavnosti ni registriral v skladu s predpisi. Na novo je tudi

določeno, da se lahko davčni inšpekcijski nadzor opravi tudi pri fizični osebi, ki se ukvarja s posli ali prejema dohodke, pomembne za njeno obdavčenje.

Davčnemu inšpektorju je po novem omogočeno, da prične z inšpekcijskim nadzorom takoj po 8 dneh od vročitve sklepa in mu ni več potrebno predhodno obveščati zavezanca o njegovem obisku. S tem je davčnemu inšpektorju prihranjena birokratska zamudna ovira. V davčnem inšpekcijskem postopku so sedaj določeni tudi daljši oz. so sedaj najdaljši roki za izdajo odločbe, ki so na splošno šestmesečni roki, v posameznih primerih, ki so taksativno naštetih v 141. členu ZDavP-2, pa rok za izdajo odločbe ne sme biti daljši od devetih mesecev (Interno gradivo DURS-a, 2006, str. 7–8).

### **7.2.5 Davčna izvršba**

Pomembna novost pri izvajanju davčne izvršbe je, da davčnemu organu davčnega zavezanca ne bo več treba predhodno obveščati o neplačanem davku. Na tej podlagi bo lahko takoj pričel z davčno izvršbo. Še vedno pa se dopušča možnost predhodnega obveščanja, predvsem tistih davčnih zavezancev, ki so neredni plačniki davčnih obveznosti.

Na novo je opredeljeno tudi, da se davčna izvršba ne začne, če znesek davka po enem izvršilnem naslovu na dan zapadlosti ne presega 10 €. Izjema je v primerih, ko davčni organ opravlja izvršbo za druge osebe javnega prava. Tedaj te osebe same določijo znesek, do katerega se izvršba ne začne. V praksi prihaja do problemov pri plačilu mandatnih kazni: Zavezanec v roku sedmih dni plača polovični znesek zaokrožen za 0,50 € navzdol, kar se kasneje izkaže oz. smatra, da navedenega zneska ni plačal v roku in ga mora plačati v celoti.

Novost, ki je v prid davčnim zavezancem, je ta, da mora davčni organ sam po uradni dolžnosti vrniti stroške neupravičene davčne izvršbe in ne šele na zaprosilo zavezanca (ZDavP-2, 152. člen).

### **7.2.6 Novosti v dohodninskem postopku**

ZDavP-2 je v zvezi z odmero dohodnine uvedel precej novosti. Postopek odmere dohodnine je določen v petem delu ZDavP-2 in sicer v poglavju dohodnina.

Davčni organ zavezancu sestavi informativni izračun dohodnine (IID) in sicer do 31. 3. za preteklo leto, ki šteje za njegovo davčno napoved, v kolikor zavezanec zoper IID ne ugovarja. IID davčni organ vroča z navadno vročitvijo, razen v primeru, ko zavezanec obveznosti po informativnem izračunu ni plačal. V tem primeru mu davčni organ IID ponovno vroča z osebno vročitvijo (85. čl. ZDavP-2).

Zoper IID zavezanec lahko ugovarja v roku 15 dni po prejemu ter v dopolnjenem informativnem izračunu, ki se šteje za njegovo davčno napoved, navede drugačne podatke, kot so upoštevani v IID. Davčni zavezanec tako lahko v ugovoru zoper IID spreminja posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane (ZDavP-2, 271. člen),

napove drugačno davčno osnovo, ki je lahko višja ali nižja od ugotovitve davčnega organa.

V primeru, da zavezanec zoper IID ne ugovarja, le-ta postane odločba o odmeri dohodnine. V tem primeru se šteje, da se je zavezanec odpovedal pravici do pritožbe.

Obveznost po izdanem IID mora zavezanec plačati v roku 30 dni, od kar je IID postal odločba, kar pomeni, 65. dan od dneva odpreme. Po določbi 85. čl. ZDavP-2 se namreč vročitev šteje za opravljeno 20 dan od odpreme (fikcija vročitve), temu datumu je treba dodati še 15 dni roka za pritožbo. Po tem datumu IID postane odločba. V skladu z določilom 66. člena pa mora biti davek plačan v roku 30 dni od vročitve odmerne odločbe. Dodala bi, da ima odmerna odločba tudi obliko informativnega izračuna dohodnine (3. odstavek 65. člena). V primeru, ko zavezanec obveznosti po izdanem IID ne poravnava, mu davčni organ IID ponovno vroča z osebno vročitvijo. Od dneva osebne vročitve pa davčnemu zavezancu prične teči rok za izpolnitev obveznosti ter rok za ugovor.

V določenih primerih, ko davčni organ za zavezanca od izplačevalca nima podatkov za odmero dohodnine, mu informativnega izračuna ne izda. Če zavezancu do 31. 5. davčni organ IID ne vroči, mora sam vložiti napoved za odmero dohodnine in sicer do 31. 6.. V tem primeru mu davčni organ izda odločbo o odmeri dohodnine, ki mu jo prav tako vroča z osebno vročitvijo.

V praksi se pojavljajo primeri, ko zavezanec umre pred vročitvijo IID oz. pred vložitvijo napovedi za odmero dohodnine. V tem primeru se šteje, da ni izračuna in poročila dohodnine na letni ravni, plačana akontacija dohodnine, ki jo je izplačevalec med letom plačal za zavezanca, pa se šteje kot dokončni davek.

Napoved za odmero dohodnine lahko vložijo tudi zavezanci, katerih dohodki v davčnem letu niso presegli zneska splošne olajšave, ter zavezanci, katerih dohodki poleg pokojnine ne presegajo 80 € (ZDavP-2, 268. člen). Tem zavezancem namreč davčni organ IID ne sestavi, v primeru, da želijo vračilo plačane akontacije dohodnine, morajo napoved vložiti do 30. 6..



## 8 PREDVIDENE SPREMEMBE ZDavP-2

### 8.1 UVOD

Po začetku uporabe ZDavP-2, na podlagi katerega je bil slovenski davčni postopek temeljito prenovljen, so se pri delu davčnega organa v praksi pokazale potrebe po nekaterih spremembah oz. dopolnitvah zakona. Z namenom zbrati relevantne predloge za spremembe oz. dopolnitve zakona, je Ministrstvo za finance v decembru 2007 pozvalo Davčno upravo RS, naj pripravi svoje predloge. V tej fazi je z vidika zakonodajnega postopka šlo za neformalno usklajevanje mnenj znotraj ministrstva. Na tej podlagi so bili v pripravo predlogov vključeni davčni uradi in posamezni sektorji ter službe Generalnega davčnega urada. Zbrani predlogi za spremembe oz. dopolnitve ZDavP-2 so bili Ministrstvu za finance posredovani v januarju 2008, vendar formalni predlogi ministrstva na tej podlagi še niso bili oblikovani. Zakonodajni poseg v ZDavP-2 je pričakovati v letu 2009.

V okviru Davčne uprave RS so bili tako pripravljene predlogi, ki se nanašajo na nadaljnjo poenostavitev davčnega postopka za zavezance za davek ter poenostavitev administriranja za davčni organ, predlogi, ki so usmerjeni k preprečevanju izogibanja davčnim obveznostim, večina pripomb pa je bila podana z namenom zagotoviti konsistentnost davčne postopkovne zakonodaje. Predlagani so bili tudi številni redakcijski popravki, ki bi prispevali k izboljšanju zakonskega besedila.

Poleg navedenih predlogov, bi bilo ob bodoči noveli zakona primerno upoštevati tudi nekatere novosti v zakonodaji, ki je bila sprejeta po uveljavitvi ZDavP-2. V tem okviru gre primeroma izpostaviti novi Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju (Uradni list št. 126/07), na podlagi katerega so v ZDavP-2 ostale neusklajene predvsem določbe v posebnem delu o načinu in rokih za predlaganje obračunov davka (DDPO in DOHDEJ) v primeru prenehanja zavezancev. Prav tako bi bilo v okviru določb o predlaganju obračunov davka primerno upoštevati tudi novo obliko statusne spremembe (izčlenitev), ki jo je uredila novela ZGD-1B (Uradni list RS, št. 68/08). Tudi davčna materialna zakonodaja je bila po uveljavitvi ZDavP-2 spremenjena oz. dopolnjena na način, ki bi terjal prilagoditev ZDavP-2. Tako je npr. z novelo ZDDPO-2A (Uradni list RS, št. 56/08) do ureditve v postopkovnem zakonu urejen postopek uveljavljanja nove oprostitve plačevanja davčnega odtegljaja od določenih obresti, ki jih plačujejo banke.

V nadaljevanju so, v povezavi s prilogo 1 na koncu diplomskega dela, predstavljene le bistvene, po mojem mnenju predvidene spremembe veljavnega Zakona o davčnem postopku – ZdavP-2.

## 8.2 NAČIN IZPOLNITVE DAVČNE OBVEZNOSTI

### 8.2.1 Znesek do katerega se davek ne odmeri - 50. člen in 149. člen

Predlagana sprememba drugega odstavka 50. člena ZDavP-2 v zvezi z načinom izpolnitve davčne obveznosti, v primeru zneska, do katerega se davek ne odmeri, bi bila sicer smotrna predvsem zaradi načela ekonomičnosti.

Prvi odstavek 50. člena veljavnega zakona pravi, da se davek ne odmeri, če davek ne bi presegel 10 €, če ni z zakonom drugače določeno. V drugem odstavku tega člena, pa je določeno, da če je davek izključno prihodek samoupravne lokalne skupnosti, prvi odstavek ne velja.

V praksi se pri nekaterih vrstah davkov pogosto dogaja, da znaša obveznost, predvsem v primeru kadar gre za prihodke samoupravnih lokalnih skupnosti, zelo nizke zneske, ki lahko znašajo tudi manj kot npr. 1 €, pogosto celo en sam cent. Najbolj značilen primer take vrste obveznosti je pristojbina za gozdne ceste, ki se plačuje na podlagi Zakona o gozdovih in Uredbe o pristojbini za vzdrževanje gozdnih cest. V letu 2006 je bilo število zavezancev, katerih obveznost iz tega naslova je znašala manj kot 10 €, naslednje:

- od 0,01–1 € – 119.732 zavezancev – skupna odmera 44.100 €,
- od 1–5 € – 94.100 zavezancev – skupna odmera 223.440 €,
- od 5–10 € – 23.000 zavezancev – skupna odmera 160.560 €,
- več kot 10 € – 13.254 zavezancev – skupna odmera 235.000 €.

Navedena pristojbina je samo najpogostejši in najbolj značilen primer, zakaj je določba drugega odstavka 50. člena neustrezna in jo je treba spremeniti, poleg te pristojbine so lahko še drugi davki, ki se lahko odmerjajo v nizkih zneskih.

V 50. členu ZDavP-2 je izraženo načelo ekonomičnosti, na način, da se davčnih postopkov ne izvaja, kadar so stroški pobiranja davka višji kot so prihodki iz tega naslova. Stroški pobiranja davka pa so enaki, ne glede na to, ali gre za pobiranje davka, ki je prihodek državnega ali lokalnega proračuna. S predlagano spremembo bi torej tudi v primerih, kadar je davek prihodek lokalne skupnosti, določili spodnjo mejo, do katere je še smiselno, da davčni organ opravi odmero.

Za variantni predlog npr. 5 €: Predlagana meja je nižja, kot velja za prihodke državnega proračuna.

Nič manj pomemben razlog za spremembo je na strani davčnih zavezancev. Glede na to, da znaša strošek plačilnega prometa za plačilo preko položnice pri izvajalcih plačilnega prometa 0,96 €, je po naši oceni takšna odmera za te zavezance nesmiselna. Takšna odmera in zahteva, da se plača tako nizek znesek, gotovo ni v prid težnji do uporabnikov prijazne uprave in nepotrebne nadlegovanja državljanov s strani države. Da se o odzivu javnosti sploh ne govori.

Dodaten argument je ta, da se nizkih zneskov po sedaj veljavnem zakonu sploh ne da izterjati. Po določbi 149. člena ZDavP-2 se davčna izvršba ne začne, če znesek davka po enem izvršilnem naslovu ne presega 10 €, razen v primeru iz 158 (pravilno 156) člena. Ta izjema, ko se davčna izvršba lahko začne tudi, ko je znesek davka po enem izvršilnem naslovu nižji od 10 €, velja, kadar davčni organ zgolj izterjuje druge denarne nedavčne obveznosti (t. i. tuja izterjava). V primeru pristojbine za gozdne ceste pa davčni organ pristojbino tudi odmerja, ne samo izterjuje, tako da izvršbe dejansko ni mogoče opraviti.

Opozoriti velja tudi na spremembo 149. člena tega zakona, po katerem bi se izvršba lahko opravila tudi, če je znesek po posameznem izvršilnem naslovu sicer nižji od 10 €, vendar dolžnik dolguje po več izvršilnih naslovih najmanj 25 €.

Posledica predlagane spremembe bi bila zmanjšanje prihodkov samoupravnih lokalnih skupnosti iz tega naslova. Zmanjšanje bi teoretično znašalo 428.000 €, če bi bil mejni znesek 10 €, oz. 267.540 €, če bi bil mejni znesek 5 €, dejansko pa bi bilo zaradi omejitev izvršbe iz 149. člena ZDavP-2 veliko nižje. Vendar gledano v celoti, z vidika stroškov teh bagatelnih odmer na strani davčnega organa in tudi stroškov zavezancev s plačilnim prometom, bi predlagana sprememba dejansko prinesla finančne prihranke obema stranema, državi ter zavezancem (zavezancem torej ne zgolj zaradi neplačila davka, temveč tudi zato, ker nima stroškov plačilnega prometa). Nedvomno bi predlagana sprememba prinesla negativne finančne učinke samoupravnim lokalnim skupnostim, sanacija teh pa bi bila lahko predmet drugih predpisov, kot je zakon o financiranju občin.

V preteklih letih davčni organ zaradi načela ekonomičnosti postopka ni izvajal odmere v primerih, kadar bi odmera znašala manj kot 1.000 tolarjev, oz. 4,17 €.

### **8.2.2 Predložitev davčnega obračuna po izteku predpisanega roka – 52. člen**

ZDavP-2 v 52. členu določa predložitev davčnega obračuna po izteku predpisanega roka. V tem členu ni izrecno določeno, kdaj naj bi zavezanec plačal obveznost po obračunu, za katerega je prestavljen rok za predložitev. Urejena pa je situacija, v kateri je zavezanec upravičen do vračila davka: Rok za vračilo davka se šteje od dneva, ko davčni organ prejme obračun.

Glede na navedeno in glede na dejstvo, da v primeru prestavljenega roka za predložitev davčnega obračuna, davčnega zavezanca ne bremenijo obresti, saj se predložen obračun šteje za pravočasnega, naj bi davčni zavezanec davčno obveznost plačal hkrati s predložitvijo davčnega obračuna.

Ob tem pa je treba upoštevati situacijo, ki nastane v primeru, ko davčni zavezanec davčni obračun predloži po poteku zakonskega roka za predložitev, vendar še pred potekom zakonskega roka za plačilo, v tem primeru davčni zavezanec lahko plača obveznost do izteka zadnjega dne zakonsko določenega roka za plačilo, v katerem je možno šteti, da je obveznost poravnana pravočasno.

Primer za davek od dohodka pravnih oseb:

ZDavP-2 v drugem odstavku 358. člena določa rok za predložitev obračuna za davčno obdobje, ki se ne razlikuje od koledarskega leta. Davčni zavezanec v tem primeru lahko predloži obračun najpozneje v teh mesecih od začetka tekočega poslovnega leta za preteklo poslovno leto, plačati pa ga mora v roku 30 dni od predložitve davčnega obračuna.

Po določbi sedmega odstavka 52. člena ZDavP-2 se davčni obračun v primeru dovoljene prestavitve roka za predložitev, šteje za pravočasno vloženega. V tem primeru bi tako šteli, da mu rok za plačilo začne teči od poteka zadnjega dne roka za predložitev (31. marec). V primeru, da je prestavljen rok za predložitev v mesec april, lahko zavezanec obveznost plača do izteka 30-dnevnega roka za plačilo. Če je rok za predložitev prestavljen npr. v mesec maj ali kasneje, pa mora davčni zavezanec obveznost po obračunu plačati hkrati s predložitvijo obračuna.

### **8.2.3 Popravljanje pomanjkljivosti oz. pomot v davčnem obračunu – 53. člen**

Rok za predložitev davčnega obračuna, na katerega je po veljavnem zakonu vezan tudi rok za popravljanje davčnega obračuna, je za posamezne davčne obračune določen različno. S predlagano spremembo bi bilo mogoče izenačiti čas, ki naj ga imajo na voljo zavezanci za popravljanje pomanjkljivosti oz. napak v predloženem obračunu davka.

### **8.2.4 Obračun davčnega odtegljaja – 57. člen**

Predlagano je, da se rok za predložitev popravkov za REK obrazce podaljša iz 30 na 45 dni. Razlog za predlagano spremembo je, da pravne osebe napake velikokrat ugotovijo po 30 dnevem roku, npr. ko pripravljajo obračun plač za tekoči mesec in najdejo napake v obračunu za pretekli mesec, popravkov pa ne morejo oddati drugače kot ročno (ker je že potekel 30-dnevni rok). Največ napak se dejansko najde za pretekli mesec pri pripravi tekočega obračuna. V tem sistemu so ročni popravki možni, pojavile pa se bodo težave pri tovrstnih popravkih po uvedbi analitičnih REK obrazcev, saj kontrolor ne bo mogel ročno vnašati analitičnih podatkov za posameznega delavca, v primeru, če bo zavezanec oddal popravek obračuna po 30 dneh (analitičnih obrazcev bo lahko zelo veliko število).

Ker gre za obračune, ki se oddajajo tudi večkrat mesečno, se mesečno pojavljajo tudi popravki le-teh. Zato bi bilo smiselno podaljšati rok za popravek, naveden v 53. členu ZDavP-2.

### **8.2.5 Predložitev davčne napovedi na podlagi samoprijave – 63. člen**

Po sedaj veljavni določbi izda davčni organ v primeru predložitve davčne napovedi na podlagi samoprijave odločbo, če je to prva napoved ter odločba sploh še ni bila izdana. Če pa zavezanec popravlja davčno napoved, je določeno, da se izda

dopolnilna odločba. Dejansko pa v tem primeru ne zadošča izdaja dopolnilne odločbe, s katero bi se zavezancu zgolj naložila razlika v obveznosti med odločbo s katero je bilo prvič odločeno o davčni obveznosti in novo odločbo. Treba je namreč ponoviti odmero ter naložiti zavezancu plačilo razlike, kar je mogoče doseči zgolj z obnovo postopka. Pojem dopolnilne odločbe je sicer definiran v ZUP, in sicer se ta izda, kadar organ ni odločil o vseh vprašanih, ki so bila predmet postopka. V primeru predložitve davčne napovedi na podlagi samoprijave pa gre za nova dejstva, ki niso bila predmet postopka, v katerem je bilo prvič odločeno o davčni obveznosti. Tako bi bilo smiselno, da se opusti izraz »dopolnilna odločba« ter da se izdajo nove odločbe opredeli opisno.

#### **8.2.6 Vrstni red plačila davka in pripadajočih dajatev pri izpolnitvi davčne obveznosti – 93. člen**

Sedaj veljavni peti odstavek 93. člena določa, da se preplačilo na račun posamezne vrste prispevka lahko upošteva le za poplačilo istovrstnih obveznosti. Navedeno v praksi pomeni, da v primeru, če ima zavezanec dolg iz naslova npr. DDV, pa je hkrati upravičen do vračila prispevka za obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, letga davčni organ ne sme pobotati, ampak mu ga mora vrniti. Hkrati pa mora davčni organ izvesti postopek izterjave obveznosti iz naslova DDV. Določba je torej izredno neracionalna in povzroča nepotrebno administriranje.

### **8.3 DAVČNI POSTOPEK**

#### **8.3.1 Vročitev odločbe – 85. člen v povezavi z 267. členom**

S črtanjem četrtega odstavka 85. člena bi se odpravila obveznost davčnega organa, da v primeru, ko zavezanec, kateremu je davčni organ poslal informativni izračun z navadno vročitvijo, ne poravna obveznosti in ne vloži ugovora, ponovno vroča informativni izračun z osebno vročitvijo. Glede teh zavezancev namreč davčni organ nima izkazane dejanske vročitve, zato se v primeru neplačila šteje, da jim informativni izračun ni bil vročen. Na podlagi četrtega odstavka prične rok za ugovor teči šele od dneva osebne vročitve informativnega izračuna. Obstoječa ureditev pomeni podvajanje postopka vročanja informativnega izračuna, medtem ko bi davčni organ lahko že takoj, ko bi ugotovil, da obveznost po informativnem izračunu, ki je bil odpremljen z navadno pošiljko, ni bila poravnana, izdal odločbo, jo vročil osebno ter tako racionaliziral postopek.

V zvezi s predlagano spremembo 85. člena bi bilo treba dopolniti 267. člen, ki mora omogočati, da davčni organ v primeru, ko obveznost po informativnem izračunu ni poravnana, zavezancu takoj izda odločbo. Po določbah 85. člena ZDavP-2 se vse odločbe in sklepi ter drugi dokumenti, od katerih vročitve začne teči rok, vročajo z navadno vročitvijo, pri čemer se šteje, da je vročitev opravljena 20. dan od dneva odpreme. Izjeme od navedenega pravila so:

- odločbe, sklepi in drugi dokumenti, ki se izdajo v postopku davčnega nadzora in v postopku davčne izvršbe,
- odločbe, izdane na podlagi sedmega odstavka 267. člena ZDavP-2,
- primeri, ko davčni zavezanec ne plača davka v roku oz. v roku ne izpolni druge obveznosti in mu zaradi tega davčni organ vroči odločbo, sklep ali drug dokument z osebno vročitvijo.

Po veljavni določbi se vsi dopisi, sklepi in odločbe v postopkih odpisa, delnega odpisa, odloga in obročnega plačevanja davka ter neizterljivosti davka pošiljajo zavezancem z navadno vročitvijo, pri čemer se šteje, da je vročitev opravljena 20. dan od dneva odprave. Ker gre v teh primerih za kratke roke za plačilo obrokov, se trenutno v praksi pogosto uporabljajo določbe ZUP o osebni vročitvi. Predvsem v primerih, ko se vlogi ugotovi oz. se izda pozitivna odločba o odlogu ali obročnem plačilu davčnega dolga zavezancu, se taka odločba pošilja z osebno vročitvijo. V odločbi, s katero se ugotovi npr. zavezančevi vlogi za obročno plačilo davčnega dolga, je namreč navedeno natančno število obrokov, zneski in datumi zapadlosti posameznega obroka ter transakcijski račun(-i), kamor je potrebno nakazati zapadle obroke. Zato je pomembno, da zavezanec odločbo res dobi pravočasno, saj v nasprotnem primeru ne more pravilno izpolniti svojih obveznosti. Če zavezanec ne poravnava prvega ali tudi kakšnega naslednjega obroka, pa mu je bila odločba poslana z navadno pošiljko, lahko nastane dvom o tem, ali je zavezanec odločbo dejansko prejel, pa po svoji krivdi ni plačal, saj obstajajo tudi druge teoretične možnosti, kot na primer ta, da odločbe sploh ni prejel ali je ni prejel pravočasno. V takih primerih niti ponovno vročanje odločbe z osebno vročitvijo ne more rešiti nastalega problema, saj je neplačane obroke nemogoče pravočasno poravnati v rokih, kot so določeni v odločbi. Poleg tega je navedene možne zaplete pri vročanju treba upoštevati že pri sami izdaji odločbe, in sicer tako, da se za rok plačila odloženega davčnega dolga oz. za rok plačila prvega mesečnega obroka določi dovolj časa, saj se sicer lahko zgodi, da bi plačilo po odločbi zapadlo, še preden bi zavezanec odločbo dejansko prejel.

S predlagano spremembo bi se navedenim težavam in morebitnim drugim problemom z vročanjem, ki lahko nastanejo v praksi, izognili.

Na podlagi 387. in 405. člena ZDavP-2, ki napotuje na uporabo 387. člena, se davek od premoženja in NUSZ plačujeta v več mesečnih obrokih (v dveh ali štirih obrokih, odvisno od višine obveznosti). Če davek ni plačan v roku, davčni organ na podlagi tretjega odstavka 85. člena ZDavP-2 davčnemu zavezancu vroči odločbo z osebno vročitvijo.

V praksi to pomeni, da je treba izdati novo odločbo, s katero se na novo določi valuta plačil obrokov. Tukaj ne gre za enostavno kopijo odločbe, ki bi jo poslali z osebno vročitvijo, ampak za sprožitev ponovnega procesa odmere davka, kjer je potrebno na novo določiti valute plačil. Prvi in tretji odstavek 85. člena ZDavP-2 imata svoj smisel v poenostavitvi in ekonomičnosti zgolj v primerih, kjer se davek odmerja v enem obroku po splošnem roku 30 dni od vročitve odločbe (66. člen ZDavP-2), medtem ko pri ponovnem vročanju odločb o odmeri davka od premoženja in NUSZ poenostavitev in ekonomičnost ne prideta do izraza ravno zaradi novega določanja

valut plačil. S predlagano spremembo bi imel davčni organ v primerih, kjer se davek odmerja v več mesečnih obrokih, možnost odločbo o odmeri davka vročiti z osebno vročitvijo že ob odmeri.

Pri 85. členu se predlaga nov četrti odstavek, saj se, kadar mora davčni organ opraviti vročitev v skladu z določbami ZUP, pogosto dogaja, da je treba dokument vročiti na ta način, da se objavi na oglasni deski organa in na enotnem državnem portalu e-uprava (npr. 50. in 96. člen ZUP). Po poteku 15 dni od dneva, ko je bil dokument objavljen na oglasni deski in na enotnem državnem portalu e-uprava, organ šteje dokument za vročen. Večina dokumentov, ki jih davčni organ vroča zavezancem, vsebuje podatke, ki štejejo za davčno tajnost. V takšnem primeru pride do kolizije med določbami o vročitvi dokumenta po ZUP in pravili o davčni tajnosti po ZDavP-2. Da bi se temu izognili ter zagotovili uspešno vročitev, ne da bi bili razkriti podatki, ki se štejejo za davčno tajnost, po predlagani spremembi zadošča, da davčni organ javno objavi le obvestilo o dokumentu, ki vsebuje osnovne podatke (npr. ime in priimek zavezanca za davek, njegov naslov naveden v dokumentu ter vrsta dokumenta, ki se vroča). Na ta način, torej zgolj z objavo obvestila, bi po poteku siceršnjega zakonskega roka šteli, da je dokument vročen.

### **8.3.2 Pritožba – 86. člen**

V skladu s prvim odstavkom 235. člena Zakona o splošnem upravnem postopku – ZUP se pritožba zoper odločbo izdano na prvi stopnji vložiti v 15 dneh, če ni z zakonom drugače določeno. Pritožba zoper sklep pa se po določbi tretjega odstavka 258. člena ZUP vložiti v enakem roku, na enak način in na isti organ kot pritožba zoper odločbo. V drugem odstavku 86. člena ZDavP-2 je določeno, da se pritožba zoper odmerno odločbo, izdano v davčnem inšpekcijskem nadzoru, lahko vložiti v roku 30 dni od vročitve odločbe.

V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora so roki za pritožbo zoper posamične pravne akte določeni različno. Tako je določen 30-dnevni pritožbeni rok za pritožbo zoper odmerno odločbo izdano v DIN, 15 dnevni pritožbeni rok za odločbo o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino davčne obveznosti, izdano v postopku DIN (141. člen ZDavP-2) ter 15 dnevni rok pritožbeni rok zoper sklep o ustavitvi postopka po ZUP in po ZIN. Rok za pritožbo zoper sklep, s katerim se zavrže pritožba zoper odmerno odločbo izdano v DIN bi bil ob upoštevanju tretjega odstavka 258. člena ZUP 30 dni. Glede na namen, s katerim je bila sprejeta ta zakonsko določena izjema v ZDavP-2 o podaljšanju pritožbenega roka zoper odmerno odločbo izdano v DIN, pa ni razumljivega razloga, da bi bil tako podaljšanje roka določeno tudi za sklep o zavrženju pritožbe, torej za primere, ko se pritožba zavrže iz formalnih in ne vsebinskih razlogov.

### **8.3.3 Suspenzivni učinek pritožbe – 87. člen**

Predlagano je, da se v ZDavP-2 uvrsti tudi določba, po kateri pritožba na odločbo o prenehanju identifikacije za namene DDV ne bo zadržala njene izvršitve.

Nesuspenzivnost pravnega sredstva je določena v 87. členu ZDavP-2 za odmerno odločbo, ZDavP-2 pa je v četrtem odstavku 65. člena takšen učinek pravnega sredstva določil tudi za odločbo o vračilu davka.

Boj proti finančnim goljufijam je dolžnost vsake države in davčna utaja je le ena od pojavnih oblik finančne zatajitve, ki vodi do izpada finančnih prihodkov v proračun države in povzroča socialno in gospodarsko škodo. Davčna uprava lahko kot organ, ki odloča v upravnem postopku, kršiteljem sicer prepreči njihovo delovanje oz. jih lahko izbriše iz sistema DDV.

V davčnem inšpekcijskem nadzoru se ugotavlja, da postaja problematika zlorab oz. nezakonite uporabe identifikacijskih številke za namene DDV vse večja. Vse bolj pogosto se dogaja, da se v postopkih naleti na neplačujoče gospodarske subjekte, ki so registrirani zavezanca za DDV, ki z goljufivim namenom pridobivajo blago ali storitve ali to simulirajo, brez plačila DDV (znotraj EU) in dobavljajo to blago ali storitve z obračunanim DDV, vendar pa dolgovanega DDV ne vplačajo v proračun. V Sloveniji se tako lahko neplačujoči gospodarski subjekt (missing trader) oz. zavezanca, ki zlorablja sistem DDV, kaznuje s prenehanjem identifikacije za namene DDV. V 80. členu Zakona o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: ZDDV-1/ (Uradni list RS, št. 117/06), je določeno, da o prenehanju identifikacije za namene DDV davčni organ odloči po prejemu zahtevka davčnega zavezanca ali pravne osebe, ki ni davčni zavezanec, za prenehanje identifikacije za namene DDV oz. po uradni dolžnosti, če ugotovi, da ne obstajajo več razlogi za identifikacijo za namene DDV.

Odločbo o izdaji ID številke za namene davka na dodano vrednost DURS izda na podlagi zahteve stranke. Postopek za prenehanje identifikacije za namene DDV pa se torej lahko vodi tudi po uradni dolžnosti. Prenehanje identifikacije za namene DDV v bistvu pomeni, da davčnemu zavezancu davčni organ izda odločbo o prenehanju identifikacije za namene DDV, brez zahteve davčnega zavezanca, če se ugotovi, da zavezanec ne opravlja več dejavnosti oz. ne obstajajo več razlogi za identifikacijo za namene DDV. Ta odločba mora biti izvršljiva takoj po vročitvi, da se zavezanca izbriše iz sistema DDV, kajti v nasprotnem primeru to identifikacijsko številko še vedno lahko uporablja za goljufive namene. V skladu s splošnimi pravili upravnega postopka se lahko izvršuje šele dokončna odločba (prvi odstavek 224. člena ZUP). Če se zavezanec zoper odločbo pritoži, pritožbeni postopek traja dolgo časa, celo več mesecev. V tem času lahko zavezanec še naprej zlorablja ID številko za namene DDV in na ta način povzroča veliko škodo proračunu.

S samim odvzemom ID številke ni izveden izbris davčnega zavezanca iz primarnih registrov (sodni register, vpisnika samostojnih podjetnikov posameznikov, evidence društev, ipd). Po sedaj veljavni določbi 87. člena ZDavP-2 velja nesuspenzivni učinek pritožbe samo zoper odmerno odločbo, med katere pa odločba o prenehanju identifikacije za namene DDV ne spada. Nujno pa je, da se ID številka odvzame takoj, ko je odločba vročena zavezancu (več na internetni strani: [http://www.durs.gov.si/si/novice/poslovanje\\_z\\_neplacujocimi\\_gospodarskimi\\_subjekti\\_in\\_odgovornost\\_gospodarskih\\_subjektov\\_za\\_placilo\\_utajenih\\_davcnih\\_obveznosti/](http://www.durs.gov.si/si/novice/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/), (Uporabljeno 2. 11. 2008).



### 8.3.4 Obnova davčnega postopka – 89. člen

Sedaj veljavni 89. člen vsebuje le nekatere posebne določbe, ki se nanašajo na obnovo v davčnem postopku, medtem ko so vsa ostala vprašanja obnove postopka urejena v ZUP. Glede dovoljenosti pritožbe zoper sklep o obnovi postopka je z zadnjo novelo ZUP-E, objavljeno v Uradnem listu RS, št. 126/07, izrecno določeno, da je zoper sklep o obnovi postopka po uradni dolžnosti dovoljena pritožba. Navedena sprememba ZUP-E je tako v nenavadno smer zasukala diskusijo, ali je zoper sklep o obnovi postopka, izdanega po uradni dolžnosti, dovoljena pritožba. Po mnenju nekaterih je bila pritožba zoper sklep o obnovi postopka, izdanega po uradni dolžnosti dovoljena (npr. Breznik, Štucin, Marflak, *Zakon o splošnem upravnem postopku s komentarjem*, GV Založba, Ljubljana 2004, komentar k 271. členu), po mnenju drugih pa pritožba ni dovoljena; npr. v komentarju avtorjev (Jerovška in ostalih) (Nebra, Ljubljana 2004) je navedeno: »Pritožba zoper sklep, s katerim se dovoli obnova postopka, ni dovoljena, ker bi se s tem po nepotrebnem zavlačeval postopek, saj je možna pritožba zoper odločbo v obnovljenem postopku.« Ta komentar se sicer nanaša na postopke, začete na zahtevo stranke, za katere glede dopustnosti pritožbe pravi, da je pritožba dopustna le zoper sklep, s katerim se zavrže predlog za obnovo, zoper odločbo, s katero se zavrne predlog za obnovo postopka, ter zoper odločbo, s katero je odločil v obnovljenem postopku.

Stališče iz komentarja avtorja Jerovška in ostalih je bilo bolj smiselno upoštevati tudi v primerih, kadar je bil izdan sklep o obnovi po uradni dolžnosti. Ker se je zoper sklep o obnovi možno pritožiti v pritožbi zoper odločbo (četrti odstavek 258. člena ZUP), bi bila pritožba zoper sklep nepotrebna. S tem bi se občutno zmanjšalo število pritožb in razbremenilo drugostopni upravni organ ter tudi sodišča. Potekata namreč lahko dva pritožbena ter sodna postopka. Najprej pritožba (in potem tožba na Upravno sodišče) zoper sklep o obnovi postopka po uradni dolžnosti. Ker pritožba zoper ta sklep ne zadrži izvedbe obnove postopka, se ta postopek kljub pritožbi zoper sklep nadaljuje in zaključi z izdajo odločbe. Tudi zoper odločbo, izdano v obnovljenem postopku, je dovoljena pritožba (in nato tudi tožba zoper drugostopno odločbo). Vidimo torej, da gre za nepotrebno podvajanje pritožbenih in sodnih postopkov.

Kot rečeno, je zakonodajalec z novelo ZUP-E takšno podvajanje pritožbenih postopkov izrecno uzakonil. DURS vsako leto izvaja veliko število obnov po uradni dolžnosti, predvsem iz naslova obnove odmere dohodnine, ko se naknadno ugotovi drugačna davčna osnova, kot je bila ugotovljena v prvem postopku. V letu 2006 je bilo 4.018 obnov postopkov po uradni dolžnosti, v letu 2005 3.369 in v letu 2004 3.593 obnov postopkov po uradni dolžnosti. Ker je večina teh obnov izvajana v škodo davčnih zavezancev, se zavezanci pogosto pritožijo, najprej zoper sklep o obnovi in nato še zoper odločbo, izdano v obnovljenem postopku. Nesmiselnost tega podvajanja pritožbenih postopkov je razvidna sama po sebi.

Druga možnost, ki prepreči podvajanje pritožbenih postopkov, pa je, da se počaka na dokončnost ali pravnomočnost sklepa o obnovi postopka, torej preizkusa sklepa pri drugostopnem organu in pred Upravnim sodiščem, kar pa izredno podaljša postopke.

Ker DURS izvaja izredno veliko obnov postopkov po uradni dolžnosti, je smiselno, da se ta inštitut v ZDavP-2 posebej uredi. Predlagano je torej, da se zavezanec ne more pritožiti zoper sklep o obnovi postopka, ampak lahko sklep izpodbija v pritožbi zoper odločbo izdano v obnovljenem postopku, kar tudi sicer omogoča četrti odstavek 258. člena ZUP. Pravna varnost zavezancev za davek ni na ta način v ničemer okrnjena, še več, na ta način se zmanjša število pritožbenih postopkov pred drugostopnim organom ter sodnih postopkov pred Upravnim sodiščem, ter se zavezancem omogoči hitrejše uveljavljanje svojih pravic pred instančnimi organi.

### **8.3.5 Posebni primeri odprave, razveljavitve in spremembe odločbe – 90. člen**

S predlagano spremembo bi lahko davčni organ (organ prve stopnje) po izdaji odmerne odločbe, s katero je bil zaradi sistemske napake programske podpore prenizko odmerjen davek, tako odločbo odpravil in spremenil. Tu gre izključno za napačne odmere v primeru množičnih odmer izvedenih s programsko podporo, pri katerih se pojavijo nepredvidljive oz. nepredvidene sistemske napake.

V praksi se namreč dogaja, da se pri množičnih odmerah (kot so npr. NUSZ, dohodnina, davek od dobička iz kapitala), lahko zgodijo programske napake, napake v zajemu, posredovanje podatkov in druge podobne napake. Posledica je prenizka odmera, ki pa jo organ prve stopnje, kljub razpolaganju s pravilnimi podatki, na podlagi obstoječe zakonodaje, v lastni pristojnosti ne more ustrezno spremeniti.

Nekaj primerov iz prakse:

Zavezancu pri odmeri dohodnine posebna olajšava za vzdrževane družinske člane ni bila priznana v pravilnem znesku, saj pri odmeri niso bila pravilno upoštevana lastna sredstva vzdrževanih družinskih članov: zavezanec je vložil pravilno napoved, napoved je bila pravilno vnesena v program za odmero dohodnine. Zaradi sistemske napake pri odmeri ni bil upoštevan podatek o lastnih sredstvih vzdrževanega družinskega člana, s katerim razpolaga davčni organ.

Zavezancu pri odmeri dohodnine ni bil pravilno upoštevan status dijaka ali študenta oz. ostali dohodki, ki jih je prejemal v času statusa.

Napačno upoštevanje metode izogibanja dvojnega obdavčevanja: zavezancem, ki so imeli dohodke iz tujine in so pravilno izpolnili napoved, je bilo zaradi sistemske napake pri izračunu dohodnine uporabljena napačna metoda upoštevanja v tujini plačanega davka.

Pri odmeri dohodnine ni bil upoštevan pravilen podatek o akontaciji dohodnine od dohodka iz dejavnosti: zavezancem je bil zaradi sistemske napake pri odmeri dohodnine upoštevan napačen podatek iz obračuna dejavnosti – zajem podatkov iz napačne postavke.

Neupoštevani popravki napovedi: za odmero dohodnine je bila posredovana oz. upoštevana napačna napoved.

Upoštevanje olajšave za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje zavezancem, ki te olajšave niso uveljavljali.

Zavezancu je bila davčna osnova od dohodkov proizvodnje vina, oljčnega olja oz. čebelarstva, v nasprotju z določbami Zakona o dohodnini, zmanjšana za normirane stroške.

Napačna odmera dohodnine od dobička iz kapitala: program pri izračunu ni upošteval vseh vpisnih listov.

V takih primerih je pogosto sporna oz. neprimerna tudi uporaba instituta odprave in razveljavitve oz. spremembe odločbe po nadzorstveni pravici (88. člen), ki je v stvarni pristojnosti drugostopnega organa.

## **8.4 DAVČNI NADZOR**

### **8.4.1 Nadzor obračunov davka pri davčnem organu – 129. člen**

Glede na to, da se v primerih iz petega odstavka 129. člena ne izda odločba, tudi ni treba sestavljati zapisnika. Sestava zapisnika po ZUP namreč pomeni, da ga mora stranka podpisati, kar lahko dodatno zaplete postopek. Izdelalo bi se samo pisno poročilo o nadzoru po drugem odstavku 129. člena, ki bi se vročilo zavezancu za davek. Ugotovitve v tem poročilu pa bi se lahko uporabile v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora.

### **8.4.2 Obseg davčnega inšpekcijskega nadzora – 132. člen**

ZGD-1 med drugim v tretjem odstavku 75. člena določa, da Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (v nadaljevanju AJPES) po uradni dolžnosti izbriše podjetnika iz PRS na podlagi obvestila pristojnega organa, da je s pravnomočnim aktom ugotovil, da podjetnik dejavnosti ne opravlja.

S predlagano dopolnitvijo ZDavP-2 bo nedvoumno določeno, da je davčni organ tisti organ, ki lahko v okviru davčnega nadzora ugotavlja, da zavezanec ne opravlja dejavnosti.

DURS je sicer mnenja, da ima pravno podlago za izdajo odločb, s katerimi ugotovi, da samostojni podjetnik ne opravlja dejavnosti, že v sedaj veljavnem Zakonu o davčnem postopku – ZDavP-2 in Zakonu o davčni službi – ZDS-1. Kljub temu pa bi bilo treba oz. bi bilo smiselno, da se pristojnost davčnega organa za ugotavljanje, da zavezanec ne opravlja dejavnosti, uredi še z izrecno določbo, saj je bil DURS pred kratkim obveščen, da je AJPES izdal sklep, ki je bil obrazložen z navedbami, da niti v Zakonu o davčni službi – ZDS-1 (Uradni list RS, št. 1/07 – UPB2) niti v Zakonu o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06) niti v nobenem drugem veljavnem predpisu AJPES ni našla določb, ki bi dajale DURS-u pravno podlago, da izda odločbo, s katero ugotovi, da samostojni podjetnik ne opravlja dejavnosti.

Iz sedaj veljavnih določb ZDS-1 izhaja, da je ena izmed nalog davčne službe tudi opravljanje nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti, določenih s predpisi o obdavčenju. Davčni organ je torej tisti organ, ki v okviru nadzora (bodisi davčnega nadzora davčnih obračunov ali davčnega inšpekcijskega nadzora, ki ga vodi skladno z določbami Zakona o davčnem postopku

– ZDavP-2) ugotovi, npr. da zavezanec nima poslovnih prostorov, ne razpolaga z osnovnimi sredstvi, nima zaposlenih, se ne nahaja na navedenem naslovu, naslov ne obstaja več, zavezanec za določeno obdobje oz. več obdobji ni oddal obračuna davka, pri bankah, hranilnicah ali pri izvajalcu plačilnega prometa po zakonu, ki ureja plačilni promet na območju Republike Slovenije zavezanec nima odprtih računov, za tujca opravi poizvedbo na pristojni Upravni enoti, kjer je npr. ugotovljeno, da nima urejenega statusa tujca v Republiki Sloveniji ipd..

Iz navedenega izhaja, da je davčni organ tisti, ki lahko v okviru svojih pristojnosti ugotovi, da določen zavezanec ne opravlja dejavnosti samostojnega podjetnika posameznika. Prav tako lahko davčni organ v okviru davčnega nadzora ugotovi, da določen davčni zavezanec opravlja dejavnost, čeprav v ustreznem registru ni vpisan kot samostojni podjetnik posameznik oz. kot posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost.

Nadalje je treba poudariti, da davčni organ odmerja, pobira in izterjuje davke in druge obvezne dajatve. Davčni organ pa (gledano s stališča samostojnih podjetnikov posameznikov oz. posameznikov, ki samostojno opravljajo dejavnost) davek odmeri le zavezancem, ki ustvarijo dobiček (imajo prihodke, ki so višji od odhodkov), da pa ti ustvarijo dobiček, morajo opravljati dejavnost in poslovati. Skladno z določbo 128. člena ZDavP-2, po kateri se mora davčni nadzor nanašati predvsem na tista dejstva in okoliščine, ki lahko vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti, pa lahko davčni organ v postopku davčnega nadzora ugotavlja tudi, da zavezanec dejavnosti ne opravlja.

Podjetnik, ki je vpisan v PRS, ima do DURS-a vrsto obveznosti, kot so npr. predlaganje obračunov prispevkov za socialno varnost. Tako mora DURS, ki skladno z veljavnimi predpisi opravlja nadzor nad obračunavanjem in plačevanjem prispevkov za socialno varnost, na podlagi podatkov o prijavah in odjavah iz zavarovanja, ki jih pridobi od pristojnih zavodov (ZPIZ, ZZVZZ), zavezancem, ki davčnemu organu ne predložijo obračunov prispevkov za socialno varnost, izdati odločbo s katero jim naloži plačilo omenjenih prispevkov. Prav tako morajo podjetniki predlagati obračune DDV (v kolikor so zavezanci za DDV), poleg tega pa so podjetniki, ki so vpisani v PRS, zavezanci za davek iz dejavnosti in so zavezani k plačevanju predhodne akontacije dohodnine od dohodkov iz dejavnosti. Iz navedenega je razvidno, da mora DURS v primeru neaktivnosti podjetnika izdati odmerne odločbe in tako ugotoviti davčne obveznosti. Glede na to, da je DURS tudi prekrškovni organ, le-ta samostojnim podjetnikom posameznikom, ki davčnemu organu ne predložijo potrebnih obračunov, izda tudi plačilni nalog in jim naloži plačilo globe. Opravljanje opisanih nalog davčnega organa pa v obravnavanih primerih običajno ostane brez učinka, saj samostojni podjetniki posamezniki, ki dejavnosti dejansko ne opravljajo, svojih davčnih obveznosti ne plačujejo. Posledično zgolj narašča davčni dolg, izterjava tega dolga je neuspešna, davčnemu organu pa nastajajo nepotrebni stroški, vse to pa so še dodatni razlogi za izbris takšnih zavezancev iz PRS in vseh ostalih evidenc.

Da v prihodnje ne bi prihajalo do dvomov o tem, ali je davčni organ pristojen za ugotavljanje ali zavezanec za davek, ki samostojno opravlja dejavnost, dejavnost

dejansko opravlja ali ne, je smiselno v zvezi s tem, v ZDavP-2, vnesti novo, jasno določbo.

#### **8.4.3 Časovno obdobje davčnega inšpekcijskega nadzora – 133. člen**

S tem, ko bi se besedo »predhodna« nadomestila z besedo »druga«, bo jasno določeno, da je mogoče davčni inšpekcijski nadzor razširiti tudi na poznejša obdobja in ne samo na predhodna.

### **8.5 DAVČNA IZVRŠBA**

#### **8.5.1 Izvršilni naslov, ko je davčni organ pristojen za izterjavo drugih obveznosti – 146. člen**

Davčni organ bi ob sprejeti dopolnitvi izenačil sklep o davčni izvršbi za nedavčne obveznosti z davčnimi obveznostmi, saj davčni organ postopa v postopku davčne izvršbe za nedavčne obveznosti enako kot za izvršbo davkov – 156. člen ZDavP-2. Sklep za nedavčne obveznosti bi tako bil krajši, preglednejši in posredno tudi bolj ekonomičen. Treba je namreč upoštevati, da po določbi 3. člena ZDavP-2 te obveznosti ne sodijo med davke, zato so tudi izvršilni naslovi v 1. odstavku 146. člena ZDavP-2 opredeljeni posebej, davčni organ pa ne more neposredno uporabiti določbe 9. točke drugega odstavka 145. člena ZDavP-2.

#### **8.5.2 Znesek, do katerega se davčna izvršba ne začne – 149. člen**

Z navedenim predlogom se odpravlja pomoto, ko je bil v dosedanjem 149. členu ZDavP-2 naveden 158. člen namesto 156. člen za izvršbo nedavčnih obveznosti. Določba izenačuje višino zneska, od katere se davčna izvršba lahko začne, tako za davčne kot nedavčne obveznosti.

Prav tako bi bilo smiselno ponovno uvajati določbo 135. člena ZDavP-1, po kateri lahko davčni organ izvaja izvršbo tudi na zneske glavnice, ki so nižje od 10 €, če ima dolжник dolg, ki izvira iz več različnih izvršilnih naslovov, in v skupnem znesku presega 25 €.

#### **8.5.3 Omejitev davčne izvršbe na dolžnikove denarne prejeme – 160. člen**

Iz prvega odstavka 160. člena izhaja, da mora dolžniku pri izvršbi na denarna prejeme ostati najmanj znesek v višini 70 % minimalne plače po zakonu, ki ureja minimalno plačo. Minimalno plačo ureja Zakon o določitvi minimalne plače (Uradni list RS, št. 114/06) in ta od 1. 8. 2007 znaša 538,53 € bruto (Uradni list RS, št. 69/07). 70 % minimalne plače pomeni preračun minimalne plače, ki je določena v bruto znesku, na neto prejemek iz tega naslova in znaša 376,97 €. Iz določbe prvega odstavka 160. člena tako izhaja, da z davčno izvršbo ni mogoče seči na dohodke, ki

ne presegajo 376,97 €, saj je to znesek, ki mora v postopku izvršbe zavezancu ostati.

Drugi odstavek izrecno določa, da z davčno izvršbo ni mogoče poseči po dohodkih, ki ne presegajo osnovnega zneska minimalnega dohodka po zakonu, ki ureja socialno varstvo. Od 1. 1. 2008 znaša osnovni znesek minimalnega dohodka 212,97 €. Zaradi omejitve iz prvega odstavka tega člena, ki zneskovno presega omejitev v drugem odstavku, določba drugega odstavka 160. člena v praksi sploh ne pride do izraza. Tudi če določbe drugega odstavka ne bi bilo, bi zavezancu z dohodkom, nižjim od osnovnega zneska minimalnega dohodka, rubeža sredstev ne bilo mogoče opraviti.

Določbo 2. odstavka bi bilo treba spremeniti tako, da bi z izvršbo DURS lahko posegel tudi na denarne prejemke, ki so nižji od zneska 70 % minimalne plače, vendar višji od osnovnega zneska minimalnega dohodka po zakonu, ki ureja socialno varstvo, pod pogojem, da prejema dolžnik dohodke pri dveh ali več izplačevalcih. Davčni zavezanec s tem ne bi bil v slabšem položaju od zavezanca, ki ima dohodke samo pri enem izplačevalcu in pri katerem bi se upoštevala omejitev iz 1. odstavka, saj bi mu ostal znesek najmanj v višini dvakratnika zneska minimalnega dohodka po zakonu o socialnem varstvu.

## **8.6 DOPOLNITVE V DELU KAZENSKIH DOLOČB, PREHODNE IN KONČNE DOLOČBE**

### **8.6.1 Izjema od prekrška pri samoprijavi posameznika – 396. člen**

Po sedaj veljavnem 396. členu je določena izjema od prekrška pri predložitvi davčne napovedi na podlagi samoprijave le za primere, kadar so storilci posamezniki. Ker pa so tudi pravne osebe, samostojni podjetniki posamezniki ter fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, dolžni vlagati davčno napoved (4. in 5. točka prvega odstavka 397. člena) je zaradi enakega obravnavanja zavezancev treba tudi tem zavezancem omogočiti, da se s samoprijavo izognejo kaznovanju za prekršek.

### **8.6.2 Davčni prekrški v zvezi z opravljanjem dejavnosti – 397. člen**

Dopolnitev sankcij je potrebna saj je v 312. členu določena obveznost prijave parcel vinogradov, katerih pridelek se porabi za predelavo v vino, sankcija pa zaradi redakcijske napake ni bila predpisana. V 4. točki je sicer sklicevanje na 315. člen, ki pa govori o izdaji odmerne odločbe in v resnici ne more biti sankcioniran. V 412. členu je določena obveznost prijave parcel oljčnikov, sankcija pa tudi ni predpisana.

### 8.6.3 Razkritje – 408. člen

Črtanje besedila je smiselno saj se bodo skladno z načrtom uvedbe novega davčnega informacijskega sistema in strateško usmeritvijo Davčne uprave RS, z vzpostavitvijo prej navedenega informacijskega sistema, podatki obdelovali v Davčni upravi RS in ne več pri pogodbenih obdelovalcih podatkov, ki ta dela opravljajo danes. Še vedno pa bo, sicer v manjšem obsegu, Davčna uprava RS potrebovala zunanje storitve pri določenih poslovnih procesih, ki jih je neracionalno zagotoviti v lastni režiji (npr. centralno tiskanje). Prav tako dostop do teh podatkov, seveda ob upoštevanju vseh varnostih meril in zahtev, potrebuje izvajalec programskih rešitev ob njenem vzdrževanju.

Obstoječi način obdelave določenih podatkov s strani pogodbenih izvajalcev je ustrezen, saj temelji na sprejetih zakonskih podlagah, ki zagotavljajo varovanje davčne tajnosti v enaki meri, kot če podatke obdeluje Davčna uprava RS sama. Pravna podlaga, na podlagi katere lahko Davčna uprava RS posamezna opravila v zvezi z obdelavo podatkov, ki so davčna tajnost, s pogodbo zaupa pogodbenemu obdelovalcu, ki mora biti registriran za opravljanje te dejavnosti, je določena v 25. členu Zakona o davčni službi. V navedenem členu so določeni tudi pogoji oz. omejitve, ki jih mora pogodbeni izvajalec pri obdelavi podatkov izpolnjevati oz. spoštovati. Nadalje je treba upoštevati, da morajo pogodbeni izvajalci upoštevati oz. izvajati vse predpisane ukrepe in postopke za varovanje davčne tajnosti, ki veljajo za davčni organ, in so podrobneje določeni s podzakonskim aktom, sprejetim na podlagi ZDavP-2. Takšen način obdelave podatkov je skladen tudi s standardom informacijske varnosti BS 17799 (sedaj ISO/IEC 27002).

## 9 ZAKLJUČEK

Najpomembnejši pravni predpis v slovenskem davčnem sistemu je Zakon o davčnem postopku. Pred dvanajstimi leti so tako poslanci sprejeli prvi sistemski zakon o davčnem postopku (ZDavP), ki je na enem mestu urejal pravila igre med davčnim organom in davčnimi zavezanci. Do takrat so bila pravila plačevanja davkov zapisana v vsakem posameznem materialnem zakonu o davku, od takrat naj bi ta pravila urejal za vse davke, ki so predpisani s posameznimi davčnimi zakoni, en postopkovni zakon. S sprejemom ZDavP so bila zato črtana postopkovna določila v zakonu o dohodnini, zakonu o davku od dobička pravnih oseb, zakonu o davkih občanov itd.. Ti materialni zakoni od takrat predpisujejo le zavezanca, obdavčljiv davčni dogodek, davčno osnovo, stopnjo, oprostitve, olajšave in kazni za kršenje teh določil. Zakon o davčnem postopku pa predpisuje roke in načine plačila različnih davkov, evidentiranje zavezancev, postopek za pritožbe, cenitev davčne osnove, rubež in kazni za kršenje teh določil. ZDavP je začel veljati aprila 1996, uporabljati pa smo ga začeli (razen nekaj členov, ki so se začeli uporabljati kasneje) 1. 1. 1997, imel je le 230 členov. Nekoliko nesprejemljivo je bilo le, da v tem zakonu, tj. na enem mestu, ni bilo zapisano vse, kar mora zavezanec vedeti o davčnih pravilih igre, saj so izpustili določila, ki so bila že zapisana v zakonu o splošnem upravnem postopku (npr. o izdajanju odločbe, obnovi postopka itd.) in so se uporabljala tudi za davčni postopek. Če torej česa ne najdemo v zakonu o davčnem postopku (ki je posebni upravni postopek), moramo preveriti, kako je to predpisano v zakonu o splošnem upravnem postopku. Če je ista stvar predpisana v obeh, za davčni postopek velja določilo, zapisano v zakonu o davčnem postopku (t. i. subsidiarna uporaba zakona). Davčni organ (sedanji DURS) je z zakonom o davčni službi pooblaščen, da po natančno predpisanih pravilih zakona o davčnem postopku (in zakona o splošnem upravnem postopku) pobira davke, kakršni so predpisani v posameznem materialnem zakonu.

Davčni postopkovni zakon se uporablja samo za davčni postopek, kadar kaj v njem ni predpisano, se tudi za davčni postopek uporabljajo določila zakona o splošnem upravnem postopku, ki določa splošna postopkovna pravila med državo in posameznikom, npr. glede pridobitve raznih dovoljenj itd..

Ob pisanju prvega zakona o davčnem postopku so se kresala mnenja, kako davčni postopek urediti. Po prvem naj bi bila pravila davčnega postopka v celoti zapisana v enem zakonu, ker je davčni postopek specifičen, občutljiv, zadeva več ljudi in zadeva jih pogosteje kot kateri koli drug postopkovni zakon, mora biti zato urejen čim bolj enostavno in pregledno. Transparentnost pa se gotovo manjša, če je treba upoštevati več kot en zakon. Po drugem mnenju, ki je nato prevladalo, se naj ne bi zapisovalo v nov zakon o davčnem postopku tistega, kar je že zapisano v katerem drugem zakonu in sicer v zakonu o splošnem upravnem postopku, saj naj bi se enaka določila v zakonodajo zapisovala le enkrat.

Prvotni ZDavP je kljub temu imel 230 členov. Sprememb in dopolnitev zakona je bilo precej, obsežnejše so bile uveljavljene s 1. 1. 1999, med drugim so bila črtana postopkovna določila o pobiranju davka na dodano vrednost in trošarin, ki so se začele obračunavati šele 1. 7. 1999. Odločili pa so se, da bodo nekatera



postopkovna določila, ki se nanašajo na ta dva davka, vseeno uredili v materialnih zakonih. Konec leta 1999 so nato sprejeli še dopolnitve, dodali so poglavje o pobiranju RTV naročnin in z 2. 4. 2002 črtali določbe o vročanju davčnih odločb, saj je tega dne začel veljati nov zakon o splošnem upravnem postopku. Odločili so se, da tudi za davčni postopek veljajo tam zapisana pravila o vročanju.

Žal je bil prvotni ZDavP nedodelan in je vseboval veliko neustavnih določb. Zaradi tega je povzročil številne ustavne spore, kjer je sodišče odločilo, da so posamezne določbe ZDavP v nasprotju z ustavo. Razlog za tako veliko število ustavnih sporov je, da pri pripravi prvega ZDavP ni sodelovala stroka. Ta napaka se je ponovila tudi pri pripravi novega zakona – ZdavP-1, katerega predlog je bil prvič objavljen v Poročevalcu 8. 4. 2004, kar pomeni, da je od predstavitve predloga zakona v javnosti do sprejetja v državnem zboru minilo le 15 dni. V tako kratkem času pa ni bilo mogoče zakona niti enkrat pozorno prebrati, kaj šele prispevati kakovostne predloge oz. ga ustrezno obravnavati. Zato je bilo pričakovati, da bo tudi drugi zakon povzročal ustavne spore.

S 1. 1. 2005 naj bi se spremenila materialna davčna zakonodaja (npr. o dohodnini in davku od dobička pravnih oseb), zato je bilo treba ustrezno popraviti tudi postopkovna določila. Načeloma so sicer predpisi o davčnih postopkih prepuščeni posamezni državi članici EU, a z vstopom v EU so od nas zahtevali poglobljeno sodelovanje med davčnimi organi, kar mora našemu omogočiti postopkovni zakon. Spremembe so še v državni upravi (npr. drugostopno odločanje o davčnih pritožbah ni več v DURS in CURS, ampak na finančnem ministrstvu), v ZDavP je bilo treba urejeno vnesti odločbe ustavnega sodišča (nekaj določil je bilo protiustavnih in zato razveljavljenih), uskladiti se je bilo treba z novim zakonom o prekrških, ki se je začel uporabljati s 1. 1. 2005. In navsezadnje se je, tako kot se to zgodi z vsakim zakonom, sčasoma pokazalo, da je bilo treba nekatere določbe spremeniti, ker niso dovolj učinkovite, življenjske, prijazne, skratka, ker bi lahko bile boljše. Sprememb je bilo toliko, da je bilo treba spisati popolnoma novo besedilo ZDavP.

ZDavP-1 je imel 407 členov, njegova zgradba je bila spremenjena, vsebina razširjena. Uporabljati se ga je začelo 1. 1. 2005, določila o zavarovanju plačila davka, razkritju podatkov, o davčni izvršbi in mednarodnem sodelovanju v davčnih zadevah pa že s 1. 5. 2004. Največja težava pri razumevanju postopkov (zavezančevih obveznosti in pravic) je bila vsekakor obsežnost tega zakona, hitrost uveljavitve in začetek uporabe za dele, ki so se začeli uporabljati s 1. 5. 2004. Poleg tega je težavo predstavljala še nadaljnja nepreglednost, saj je bilo treba določila tega zakona o davčnem postopku še naprej kombinirati z zakonom o splošnem upravnem postopku, vendar – katere stvari je treba potem, ko si pregledal 400 členov zakona o davčnem postopku, pogledati še v ta zakon s 325 členi, in kako katero določilo razumeti in se znajti v tej obsežni kombinatoriki?

V očeh davčnih zavezancev so tako pogoste spremembe vse prej kot dobrodošle, saj ne omogočajo stalnega, povezanega in preglednega delovanja davčnega sistema v celoti.

Zaradi potreb polnopravne vključitve v Evropsko unijo in izboljšave regulative glede na povratne informacije iz upravne in sodne prakse je bil tako v letu 2004 sprejet in

večinoma v letu 2005 uveljavljen drugi slovenski zakon o davčnem postopku – ZdavP-1, ki je bil prav tako kot prejšnji še celo pred uveljavitvijo (v času od objave v maju 2004 do 1. 1. 2005) noveliran oz. v posameznih določbah spoznan za neustavnega. Pomembna za razvoj davčnega postopka je bila zlasti druga novela, ZDavP-1B uveljavljena 1. 1. 2006, ki je uvedla nov institut samoprijave. Z njim se je želelo zavezance za davek spodbuditi k temu, da bi ob morebitnih kasneje ugotovljenih nepravilnostih v davčni napovedi ali obračunu davka te nepravilnosti sporočili davčnemu organu še pred uvedbo davčnega nadzora.

Komaj po dobrem letu uporabe ZDavP-1 oz. nekaj tednih od ključne zadnje novelacije pa se je v letu 2006 začela priprava novega zakona – ZdavP-2 s predvideno uveljavitvijo 1. 1. 2007. Ta zakon naj bi pomenil uresničenje Strategije razvoja Slovenije s poudarkom na odpravi administrativnih ovir za posameznike in še bolj za gospodarske subjekte. Poudarek je bil na izvedbi programa ukrepov za spodbujanje podjetništva in konkurenčnosti za obdobje 2007–2013.

Temeljna cilja sprejetja novega ZDavP-2 sta bila poleg večje preglednosti davčnega postopka tudi zagotovitev večje pravne varnosti in poenostavitev davčnih postopkov, tako za zavezance za davek, kot tudi za davčni organ. S tem cilji je zakonodajalec želel zmanjšati administrativno breme za zavezance za davek in davčni organ ter stimulirati zavezance za davek za prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti tako, da bodo zavezanci za davek izhajali iz izhodišča, da je izpolnjevanje davčnih obveznosti njihova temeljna državljanska vrednota. Upoštevani so bili tudi predlogi iz prakse.

Ravno tako kot pri prejšnjih spremembah zakona o davčnem postopku, so se tudi tokrat po začetku uporabe ZDavP-2 v praksi pokazale potrebe po nekaterih spremembah oz. dopolnitvah zakona, ki so v pretežni meri predstavljene v devetem poglavju diplomske naloge.

Eden od najpomembnejših in tudi najbolj razglašanih ciljev nove davčne zakonodaje je ravno poenostavitev davčnega sistema, ki se odraža v zvezi z vlaganjem davčne napovedi za odmero dohodnine t. i. informativni izračun dohodnine, ki pa v praksi že prinaša nekaj pomanjkljivosti zaradi fikcije vročanja tega izračuna.

Glede na to, da je praksa skozi desetletje pokazala, da je upoštevanje stroke pri oblikovanju zakonov še kako pomembno, menim, da bodo tudi tokrat upoštevani njeni predlogi.

## LITERATURA

1. ANDROJNA, V., KERŠEVAN, E.. *Upravno procesno pravo*. GV Založba, Ljubljana, 2006.
2. BREZNIK, J., ŠTUCIN, Z., MARFLAK, J.. *Zakon o splošnem upravnem postopku s komentarjem*. GV Založba, Ljubljana, 2004.
3. JEROVŠEK, Tone. Kakšni inštituti lahko omogočijo hiter in učinkovit davčni postopek. *CD zbornik posvetovanj Dnevi slovenske uprave*. Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2005.
4. JEROVŠEK, Tone. *Upravni postopek in upravni spor*. Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2007.
5. JEROVŠEK, Tone. KOVAČ, Polona. *Posebni upravni postopki*. Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2008.
6. JEROVŠEK Tone. SIMIČ, Ivan. ŠKOF, Bojan. KOVAČ, Polona. WAKOUNIG, Marian. JERMAN, Saša. KRISPER MENDUŠIČ, Mirjam. KLEPAC, Katarina. JENKO, Peter. ŠTEMBERGER, Marjetka. ERBIDA GOLOB, Metka. CENTA DEBELJAK, Mojca. GRUM, Olga. MUSAR, Igor. PREMUS, Stanka. HADJAR, Rajko. *Zakon o davčnem postopku s komentarjem (ZDavP-2)*. Davčno izobraževalni inštitut, Ljubljana in Davčno finančni raziskovalni inštitut, Maribor, 2008.
7. KLUN, Maja. *Davčni sistem*. Fakulteta za upravo, Ljubljana 2007.
8. KOVAČ, Polona. Načela davčnega postopka. *Pravna praksa*, št. 29–30, str. 8–10, 2006a.
9. KOVAČ, Polona. *Nov koncept davčnega postopka – izbrana vprašanja*. Dnevi slovenske uprave. Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2006b.
10. KOVAČ, Polona. Pravna sredstva zoper davčno odločbo. *Pravna praksa*, št. 16–17, Ljubljana, 2007a str. 9.
11. KOVAČ, Polona. Odprava administrativnih ovir v davčnem postopku po novem. *Glas gospodarstva*, marec, 2007b.
12. KRANJEC, Marko. Davčni sistem za 21. stoletje. *Javna uprava*, št. 2–3, str. 271–285, Ljubljana, 2005.
13. KUCHAR-PUC, Romana. *Ko nas obiše davčni inšpektor*. Založniška hiša Primath, Ljubljana, 2004.
14. LAMPE, Rok, DRENIK, Simona, GRASSELLI, Neža. *Lizbonska pogodba z uvodnimi pojasnili*. Visoka poslovna šola, Doba, Maribor, 2008.
15. PERME, Janja. Pomembnejše določbe ZUP, ki se uporabljajo v davčnem postopku. *Obrtnik*, 2005, str. 7–8.
16. SETNIKAR-CANKAR, Stanka; KLUN, Maja; PEVCIN, Primož; ANDOLŠEK, Žiga; ARISTOVNIK, Aleksander. *Ekonomika javnega sektorja in proračunsko financiranje*. Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2005.
17. SIMIČ, Ivan. Novosti na področju davčnega postopka. *IKS, Revija za računovodstvo in finance*, št. 12, 2004.
18. ŠINKOVEC, Janez; TRTAR, Boštjan. *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*. Založba Oziris, Lesce, 2002.
19. ŠKOF, Bojan. Zakon o davčnem postopku. *Glas gospodarstva*, 2004, str. 50–52.
20. TRATAR, B., KRUHAR PUC, R. *Novi davčni postopek: Zakon o davčnem postopku (ZDAVP-1) s pojasnili in primeri iz prakse*. Legat, Lesce, 2005.
21. VIRANT, Gregor. *Tri muhe na en mah*. Glas gospodarstva, marec 2007.

22. VIRANT, Gregor. *Odprava administrativnih ovir*. Ministrstvo za javno upravo, april 2008.
23. WAKOUNIG, Marian. *Davčno inšpiciranje in cenitev davčne osnove*. MFB Consulting, Ljubljana, 1998.

## VIRI

### Pravni viri:

1. Ustava Republike Slovenije. Uradni list RS, št. 33/91-I, 42/97, 66/00, 24/03, 69/04, 69/04, 69/04, 68/06.
2. Zakon o davčnem postopku – ZDavP. Uradni list RS, št. 18/96, 87/97, 82/98, 91/98, 108/99, 97/01.
3. Zakon o davčnem postopku – ZDavP-1. Uradni list RS, št. 54/04, 57/04, 109/04, Odl.US:U-1-356/02-14, 128/04 Odl.US U-1-166/03-12,139/04, 56/05 Skl. US U-1-159/05-4, 96/05-ZRTVS-1, 100/05 Odl. US U-1-159/05-14, 109/05, 21/06-UPB2, 58/06-popr.
4. Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2. Uradni list RS, št. 117/06.
5. Zakon o davčni službi – ZDS-1. Uradni list RS, št. 57/04,17/05-UPB1, 59/05 Odl. US U-1-108/05-19 in 114/06 in 1/07-UPB2.
6. Zakon o carinski službi – ZCS. Uradni list RS, št. 1/91, 58/93, 65/93, 56/99-ZCS-1, 57/04, 103/04, 103/04-UPB1.
7. Zakon o državni upravi – ZDU. Uradni list RS, št. 52/02, 56/03, 45/04-ZdZPKG, 61/04, 123/04, 93/05.
8. Zakon o splošnem upravnem postopku – ZUP. Uradni list RS, št. 80/99, 70/00, 52/02, 73/04, 22/05-UPB1, 119/05, 24/06-UPB2, 105/06-ZUS-1, 126/07, 65/08.
9. Zakon o inšpekcijskem nadzoru – ZIN. Uradni list RS, št. 56/02, 26/07, 43/07-UPB1.
10. Zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV. Uradni list RS, št. 97/04, 25/05, 21/06, 117/06.
11. Zakon o dohodnini – ZDoh-1. Uradni list RS, št. 54/04, 17/05, 70/05, 21/06, 59/06, 117/06.
12. Zakon o davku na motorna vozila – ZDMV. Uradni list RS, št. 97/04, 72/06.
13. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb – ZDDPO-1. Uradni list RS, št. 40/04, 17/05, 33/06, 117/06.
14. Zakon o prekrških – ZP-1. Uradni list RS, št. 7/03, 86/04, 23/05, 44/05, 55/05, 40/06, 70/06, 115/06, 3/07, 17/08.
15. Zakon o gospodarskih družbah – ZGD-1. Uradni list RS, št. 42/06, 10/08, 68/08.
16. Zakon o določitvi minimalne plače. Uradni list RS, št. 114/06.
17. Zakon o kazenskem postopku – ZKP. Uradni list RS, št. 63/94, 116/03, 96/04, 8/06, 32/07, 68/08, 89/08.
18. Zakon o pravnem postopku – ZPP. Uradni list RS, št. 26/99, 12/03, 36/04, 73/07, 102/07, 45/08.
19. Zakon o prispevkih za socialno varnost – ZPSV. Uradni list RS, št. 5/96, 34/96, 3/98, 81/00 in 97/01.
20. Uredba o določitvi davčnih uradov DURS. Uradni list RS, št. 24/96, 5/00, 142/04, 4/05, 120/05, 63/08.
21. Pravilnika o obrazcih za napovedi za odmero akontacije dohodnine in o obrazcih za napovedi za odmero dohodnine od dohodka iz kapitala. Uradni list RS, št. 138/06.
22. Pravilnik o izvajanju ZDavP-2. Uradni list RS, št. 141/06, 46/07, 102/07.

23. Spremembe in dopolnitve Pravilnika o obrazcih za obračun prispevkov za socialno varnost. Uradni list RS, št. 138/06.
24. Konvencija med Republiko Slovenijo in Republiko Avstrijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja v zvezi z davki na dohodek in premoženje. Uradni list RS, št. MP – št. 4/98.
25. Predlog Zakona o davčnem postopku – ZDavP, prva obravnava, EPA 897, Poročevalec št. 42, 1994.
26. Predlog Zakona o davčnem postopku – ZDavP, druga obravnava, EPA 897, Poročevalec, št. 19, 1995.
27. Predlog Zakona o davčnem postopku – ZDavP, tretja obravnava, EPA 897, Poročevalec 55, 1995.
28. Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah zakona od davčnem postopku (ZDavP-A), hitri postopek, EPA 326-II, Poročevalec, št. 59, 1997.
29. Predlog zakona o spremembi zakona o davčnem postopku – ZDavP-B, skrajšani postopek, EPA 481-II, Poročevalec, št. 33, 1998.
30. Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o davčnem postopku – ZDavP-D, hitri postopek, EPA 969-II, Poročevalec št. 75, 1999.
31. Odločba Ustavnega sodišča RS, št. U-I-108/99-14 z dne 20. 3. 2003.
32. Odločba Ustavnega sodišča RS, št. U-I-376/96-9 z dne 16. 4. 1998.
33. Odločba Ustavnega sodišča RS, št. U-I-18/98-20 z dne 19. 4. 2001.
34. Odločba Ustavnega sodišča RS, št. U-I-252/00-12 z dne 8. 10. 2003.
35. Odločba Ustavnega sodišča RS, št. U-I-233/01-14 z dne 5. 2. 2004.
36. MFB Consulting. Vročanje davčnih odločb po 1. 1. 2005. Denar, 2004, št. 19–20.
37. MFB Consulting. Rubež davčnega dolga. Denar, 2007, št.17, str.20.

#### **Drugi viri:**

1. Davčni bilten, Glasilo DURS. Spremembe ZDavP-1B, št. 10, 2005.
2. Gradivo za medije. MF. Predstavitev okvirov davčne reforme v Republiki Sloveniji, z dne 24. 7. 2006.
3. Interno pojasnilo DURS, št. 424-08-117/2005/2 z dne 5. 5. 2005.
4. Interno gradivo DURS, Ljubljana, 2008.
5. MJU. Poročilo o odpravljenih in preprečenih administrativnih ovirah v letu 2006. Ljubljana, februar 2007.
6. MJU. Drugo – dopolnjeno poročilo o realizaciji programa za odpravo administrativnih ovir v letu 2006. Ljubljana, marec 2008.
7. Predlogi za spremembo oz. dopolnitve ZDavP-2. Ljubljana, 21. 1. 2008.
8. Vlada RS. Strategija razvoja Slovenije. Ljubljana, 23. 6. 2005.
9. Vlada RS. Program reform za izvajanje Lizbonske strategije v Sloveniji. Ljubljana, oktober 2005.
10. Vlada RS, Poročilo o uresničevanju Programa reform za izvajanje Lizbonske strategije, 2006, str.36–37.
11. Vlada RS. Poročilo o izvajanju gospodarskih in socialnih reform 2006–2008. Ljubljana, julij 2008.

6. DURS. URL=  
»[http://www.durs.gov.si/si/novice/poslovanje\\_z\\_neplacujocimi\\_gospodarskimi\\_subjekti\\_in\\_odgovornost\\_gospodarskih\\_subjektov\\_za\\_placilo\\_utajenih\\_davcnih\\_obveznosti/](http://www.durs.gov.si/si/novice/poslovanje_z_neplacujocimi_gospodarskimi_subjekti_in_odgovornost_gospodarskih_subjektov_za_placilo_utajenih_davcnih_obveznosti/)«. 2. 11. 2008.
7. MF. URL=  
»[http://www.mf.gov.si/slov/mediji/2006/spor2\\_24\\_07\\_06.htm#vrh](http://www.mf.gov.si/slov/mediji/2006/spor2_24_07_06.htm#vrh)«. 21.11.2008.
8. RS. Vladni portal z informacijami o življenju v Evropski uniji.  
URL= »<http://evropa.gov.si/lizbonska-strategija/>«. 22.11.2008.

## **SEZNAM SLIK**

Slika 1: Organizacijska struktura Davčne uprave Republike Slovenije \_\_\_\_\_ 17



## SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC

AJPES	Agencija za javnopravne evidence in storitve
CURS	Carinska uprava Republike Slovenije
DDV	Davek na dodano vrednost
DIN	Davčni inšpekcijski nadzor
DMV	Davek na motorna vozila
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
EDS	Enotna davčna stopnja
EU	Evropska unija
EUR	Kratica za denarno valuto Evro
IID	Informativni izračun dohodnine
MKGP	Ministrstvo za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano
MSRP	Mednarodni standardi računovodskega poročanja
NUSZ	Nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča
OA0	Odprava administrativnih ovir
PRS	Poslovni register Slovenije
RS	Republika Slovenija
RTV	Radio televizija Ljubljana
SRS	Strategija razvoja Slovenije
VEM	Enotna vstopna točka
ZDavP	Zakon o davčnem postopku
ZDDPO	Zakon o davku od dobička pravnih oseb
ZDDV	Zakon o davku na dodano vrednost
ZDoh-1	Zakon o dohodnini
ZDS-1	Zakon o davčni službi
ZFPPIPP	Zakon o finančnem poslovanju, postopkih zaradi insolventnosti in prisilnem prenehanju
ZIN	Zakon o inšpekcijskem nadzoru
ZP-1	Zakon o prekrških
ZPIZ	Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju
ZPPSL	Zakon o prisilni poravnavi, stečaju in likvidaciji
ZPSV	Zakon o prispevkih za socialno varnost
ZUP	Zakon o upravnem postopku
ZZVZZ	Zakon o zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju

## **PRILOGA**

Priloga 1: Predlogi za spremembo oz. dopolnitve ZDavP-2 \_\_\_\_\_ 92  
Vir: DURS, januar 2008



REPUBLICA SLOVENIJA  
 MINISTRSTVO ZA FINANCE  
**DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE**  
**GENERALNI DAVČNI URAD**

Šifra:

Datum: 21.1.2008

**MINISTRSTVO ZA FINANCE**  
**Direktorat za sistem davčnih, carinskih**  
**in drugih javnih prihodkov**  
 Župančičeva 3,  
 1000 Ljubljana

**Zadeva: Predlogi za spremembe oziroma dopolnitve Zakona o davčnem postopku**

V nadaljevanju sporočamo predloge Davčne uprave RS za nujne spremembe oziroma dopolnitve Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 117/06 – v nadaljevanju: ZDavP-2).

Med pripravljenimi predlogi se nekateri nanašajo na poenostavitev davčnega postopka za zavezance za davek (npr. pripombe 53/2, 57, 58 (318), 290, novi 318 a, 362, 364, 366, 371), drugi se nanašajo na poenostavitev administriranja za davčni organ (npr. pripombe 15 in 19, 39, 50, 86, 89, 93/2, 105, 129, 197., 337, 340, 370, 387), določeni predlogi zagotavljajo usklajenost davčnega postopka z drugimi predpisi (npr. pripombe 106, 368/1), nekateri predlogi pa so usmerjeni k preprečevanju izogibanja davčnim obveznostim (npr. pripombe 87, 111a, 111b, 129/2 in 132).

Večina pripomb je podanih z namenom zagotoviti konsistentnost davčne postopkovne zakonodaje (npr. pripombe 44, 52, 53/1, 53/3, 54, 55, 63, 85, 90, 97, 99, 119, 125, 126, 133, 149/2, 151, 160, 192, 221, 232, 234, 238, 271, 288 (290), 298, 299, 304, 308, 312, 313, 326, 352, 353, 368/2, 381, 394, 396, 397, 399, 399a, 407, 408, 412, 420).

Pri pripravi predlogov teh sprememb pa smo predlagali tudi naslednje redakcijske popravke, ki bodo prispevali k izboljšanju zakonskega besedila (npr. pripombe 93/1, 96, 103, 149/1, 186, 211, 214, 230, 233, 236, 241, 243, 255, 266, 278, 314, 327, 331, 336, 363, 365, 376, 415, 418).

**K 3. členu:**

**Predlagamo, da se 4. odstavek dopolni tako, da se glasi:**

»(4) Obresti, stroški postopka pobiranja davkov, denarne kazni, globe **in stroški postopka o prekršku**, ki jih odmeri oziroma izreka davčni organ, so pripadajoče dajatve, ki se štejejo za davek iz drugega odstavka tega člena, če ni s tem zakonom drugače določeno.«

Ali variantni predlog npr. 5 €: Predlagana meja je nižja, kot velja za prihodke državnega proračuna.

**K 15. in 19. členu:**

Pri novem načinu pobiranja dohodnine, je še posebej pomembno, da vsi plačniki davka davčnemu organu dostavijo podatke, opremljene z davčnimi številkami. V določenih primerih ugotavljamo, da plačniki davka ne morejo pridobiti podatkov o davčnih številkah prejemnikov dohodkov, oziroma zaradi posebnih okoliščin oziroma drugih utemeljenih razlogov, ne morejo pogojevati izplačila dohodka s

pridobitvijo davčne številke, kot to sicer zahteva drugi odstavek 35. člena ZDavP-2. Zato je med najbolj perečimi vprašanji, kako naj plačniki davka v teh primerih na čim enostavnejši način pridobijo podatek, potreben za poročanje davčnemu organu.

#### Varianta 1:

Predlagamo, da se v drugem odstavku 15. člena črta besedilo: **»poslovnih subjektov, kot so opredeljeni z zakonom, ki ureja poslovni register«.**

Na ta način davčna številka vseh zavezancev za davek ne bi več veljala za davčno tajnost. V primeru, da bo sprejet ta predlog, je treba ustrezno prilagoditi tudi prvi odstavek 19. člena.

#### Varianta 2:

Predlagamo, da se v 19. členu doda nov drugi odstavek, ki naj se glasi:

»(2) Podatek o davčni številki zavezanca za davek se lahko posreduje tistemu, ki v zahtevi navede podatke o zavezancu za davek, ki davčnemu organu omogočajo njegovo identifikacijo, če podatek o davčni številki potrebuje za izpolnitev obveznosti po tem zakonu ali zakonu o obdavčenju.«

V tem primeru bi bil podatek o davčni številki fizičnih oseb še vedno opredeljen kot davčna tajnost, določeni bi bili le pogoji, pod katerimi se lahko razkrije upravičeni osebi.

#### **K 39. členu:**

Predlagamo, da se v 39. člen doda nov četrti odstavek, ki naj se glasi:

»(4) Davčni organ ima pravico do neposrednega in brezplačnega elektronskega dostopa do posameznih sodnih vpisnikov sodišč za pridobivanje podatkov, potrebnih za pobiranje davkov.«

#### **K 44. členu:**

Predlagamo, da se četrti odstavek 44. člena spremeni tako, da se pika nadomesti z vejico, ter doda besedilo: **»če gre za davek, ki se ne všteva v izračun dohodnine na letni ravni.«**

#### **K 50. členu:**

Predlagamo, da se drugi odstavek črta.

Podrejeno predlagamo, da se drugi odstavek spremeni tako, da se glasi:

»(2) Znesek iz prejšnjega odstavka znaša v primerih, kadar je davek izključno prihodek proračuna samoupravne lokalne skupnosti, \_\_ eurov.«

#### **K 52. členu:**

Predlagamo, da se osmi odstavek spremeni tako, da se glasi:

»(8) Davčni obračun, predložen v skladu z dovoljenjem davčnega organa po prvem odstavku tega člena, učinkuje od poteka zakonskega roka za predložitev obračuna, če mora zavezanec po davčnem obračunu plačati davek. Če zavezanec predloži davčni obračun po tem roku, mora davek plačati hkrati s predložitvijo. Če je zavezanec na podlagi davčnega obračuna upravičen do vračila davka, predložen obračun učinkuje od dneva predložitve obračuna.«

#### **K 53. členu:**

1. Predlagamo, da se rok za popravek davčnega obračuna po 53. členu ZDavP-2 določi tako, da bo popravek mogoč v roku 30 dni po predložitvi davčnega obračuna.

S tem namenom predlagamo, da se prvi odstavek spremeni tako, da se glasi:

»(1) Davčni zavezanec, ki v predloženem davčnem obračunu ugotovi formalne pomanjkljivosti oziroma pomote v imenih in številkah, pisne ali računске pomote, lahko na način, predpisan s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju, te pomanjkljivosti oziroma pomote popravi **v roku 30 dni po predložitvi davčnega obračuna.**«

2. Prav tako predlagamo, da se določi nov drugi odstavek, ki naj se glasi:

»(2) Ne glede na prejšnji odstavek lahko davčni zavezanec pomanjkljivosti oziroma pomote iz prvega odstavka tega člena v obračunu prispevkov za socialno varnost za zasebnike, za lastnike zasebnih podjetij, ki nimajo plače, ter za delodajalce, ki niso plačniki davka, popravi v 45 dneh po predložitvi davčnega obračuna.«

3. Predlagamo, da se drugi odstavek 53. člena, ki naj postane tretji odstavek, spremeni tako, da se glasi:

»(3) Popravki davčnih obračunov, ki imajo za posledico doplačilo oziroma vračilo davka, pa je bil davek po obračunih, ki se popravljajo, že plačan oziroma vrnjen, učinkujejo od dneva, ko je bil predložen obračun, ki se popravja, če je posledica popravka doplačilo davka, oziroma od dneva predložitve popravka, če je posledica popravka vračilo davka.«

**K 54. členu:**

Predlagamo, da se drugi odstavek spremeni tako, da se glasi:

»(2) Popravek obračuna davčnega odtegljaja za dohodke, od katerih se v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino obračunava davčni odtegljaj ter popravek obračuna prispevkov za socialno varnost, lahko davčni zavezanec predloži do 31. januarja tekočega leta za izplačila v preteklem letu. Popravke drugih davčnih obračunov lahko davčni zavezanec predloži najkasneje do zastaranja pravice do vračila davka.«

**K 55. členu:**

Predlagamo, da se črta 4. alineja drugega odstavka 55. člena.

**K 57. členu:**

Predlagamo, da se za šestim odstavkom 57. člena doda nov sedmi odstavek, ostala pa naj se ustrezno preštevilčita. Novi odstavek naj se glasi:

»(7) Za popravljanje pomanjkljivosti oziroma pomot v obračunu davčnega odtegljaja za dohodke, od katerih se v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino obračunava davčni odtegljaj, velja rok iz drugega odstavka 53. člena tega zakona.«

**K 58. členu:**

Sedmi odstavek 58. člena naj se spremeni tako, da se črta besedilo »**od katerega se v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj**« in se doda besedilo »**predmet obdavčitve v skladu z zakonom o obdavčevanju**«.

**K 63. členu:**

1. Predlagamo, da se drugi odstavek spremeni tako, da se glasi:

»(2) V primerih iz prejšnjega odstavka davčni organ izda odmerno odločbo oziroma odločbo, v kateri ugotovi pravilno višino davčne obveznosti ter razliko med odločbo, s katero je bilo prvič odločeno o davčni obveznosti in to odločbo. Od neplačanega davka oziroma od razlike obračuna tudi obresti po medbančni obrestni meri za čas od poteka roka za vložitev davčne napovedi na podlagi samoprijave za ročnost enega leta, v višini, ki je veljala na dan poteka zakonsko določenega roka za vložitev davčne napovedi, povečani za:«

**K 85. členu:**

1. Predlagamo, da se četrti odstavek 85. člena črta.

2. Predlagamo, da se drugi odstavek 85. člena spremeni tako, da glasi:

»(2) Odločbe, izdane na podlagi sedmega in osmega odstavka 267. člena tega zakona **in odločbe, s katerimi je plačilo davka določeno v obrokih**, se vročajo z osebno vročitvijo.«

**K 267. členu:**

Predlagamo, da se za sedmim odstavkom doda novi, osmi odstavek, ki glasi:

»(8) V kolikor obveznost po informativnem izračunu ni poravnana, davčni organ izda odločbo o odmeri dohodnine.«

**3.** Predlagamo, da se doda nov (četrti) odstavek, ki naj se glasi:

»(4) Če je potrebno opraviti vročitev tako, da se dokument objavi na oglasni deski organa in na enotnem državnem portalu e-uprava v skladu z zakonom, ki ureja splošni upravni postopek, se v primeru, če dokument vsebuje podatke, ki štejejo za davčno tajnost, na oglasni deski organa in na enotnem državnem portalu e-uprava, namesto dokumenta objavi zgolj obvestilo o dokumentu, ki vsebuje osnovne podatke iz dokumenta, brez podatkov, ki se štejejo za davčno tajnost.«

**K 86. členu**

Predlagamo, da se doda nov tretji odstavek, ki se glasi:

»(3) Pritožba zoper sklep, s katerim se zavrže pritožba zoper odmerno odločbo izdano v davčnem inšpekcijskem nadzoru, se lahko vloži v roku 15 dni od vročitve sklepa.«

**K 87. členu:**

Predlagamo, da se prvi odstavek 87. člena ZDavP-2 dopolni tako, da se glasi:

»(1) Pritožba ne zadrži izvršitve odmerne odločbe **in odločbe o prenehanju identifikacije za namene davka na dodano vrednost**, če ni s tem zakonom drugače določeno.«

**K 89. členu:**

Predlagamo, da se doda nov, peti odstavek:

»(5) Zoper sklep o obnovi postopka pritožba ni dovoljena. Sklep se lahko izpodbija v pritožbi zoper odločbo.«

**K 90. členu:**

1. Predlagamo, da se v prvem odstavku, pred besedo »spremeniti«, dodajo še besede **»odpraviti, razveljaviti in«**.

**Obrazložitev:**

Gre za redakcijski popravek.

**2. Predlagamo, da se v 90. členu za drugim odstavkom doda nov tretji odstavek, ki glasi:**

»(3) Davčni organ lahko po uradni dolžnosti odpravi, razveljavi ali spremeni odmerno odločbo, s katero je bil prenizko odmerjen davek zaradi napake, ki je posledica avtomatizirane obravnave podatkov s sredstvi informacijske in komunikacijske tehnologije.«

Posledično predlagamo, da se zadnji stavek veljavnega drugega odstavka, ki postane tretji, spremeni tako, da se glasi:

»V primeru odprave, razveljavitve oziroma spremembe odločbe iz prvega in drugega odstavka tega člena, se obresti ne obračunajo.«

Posledično tudi predlagamo, da se tretji odstavek spremeni tako, da se glasi:

»(3) Odločbo po prvem odstavku tega člena izda do poteka zastaralnega roka za **odmero oziroma** vračilo davka organ prve stopnje, ki je izdal prejšnjo odločbo, organ druge stopnje pa le, če je s svojo odločbo odločil o stvari.«

Ostali ostavki naj se ustrezno preštevilčijo.

### **K 93. in 97. členu:**

1. Predlagamo, da se četrti odstavek 93. člena spremeni, tako da se glasi:

»(4) V postopku davčne izvršbe dolžnik ne more vplivati na vrstni red poplačila davka. **S plačilom po sklepu se pokrivajo neplačane obveznosti, ki se s sklepom o davčni izvršbi izterjujejo.**«

2. Predlagamo črtanje petega odstavka 93. člena.

### **Variantno predlagamo naslednjo spremembo petega odstavka:**

»(5) Preplačilo na račun posamezne vrste davka, ki pripada določenemu prejemniku, se najprej upošteva za poplačilo davka, ki pripada temu prejemniku, morebitno preostalo preplačilo pa se upošteva za poplačilo davkov, ki pripadajo drugim prejemnikom.«

### **K 96. členu:**

Predlagamo, da se v šestem odstavku beseda »četrtga« nadomesti z besedo »prejšnjega«.

### **K 97. členu:**

1. Predlagamo, da se drugi stavek 2. odstavka črta.

2. Predlagamo, da se sedmi odstavek tega člena spremeni tako, da se glasi:

»(7) Ne glede na prvi do peti odstavek tega člena se zavezancu za davek vrne preveč plačani davek, zmanjšan za znesek druge denarne nedavčne obveznosti, za katero je davčni organ v izvršitev prejel izvršilni naslov.«

### **K 99. členu:**

1. Predlagamo, da se prvi odstavek tega člena spremeni tako, da se glasi:

»(1) Zavezancu za davek pripadajo od neupravičeno odmerjenega ali preveč odmerjenega davka obresti **od dneva plačila davka**, ki se obračunajo v skladu s 96. členom tega zakona.«

2. Predlagamo, da se drugi odstavek tega člena spremeni tako, da se glasi:

»(2) Zavezancu za davek, ki sam izračuna in plača davek, od razlike med akontacijami, plačanimi med letom, in davkom po davčnem obračunu, ne pripadajo obresti. Zavezancu za davek, ki je sam izračunal, in na račun davka plačal več, kot je bil dolžan plačati v skladu z zakonom, od preveč plačanega davka po obračunu davka pripadajo obresti v skladu s prvim odstavkom tega člena, če je vzrok za preveč obračunan in plačan davek na strani davčnega organa.«

### **K poimenovanju medbančne obrestne mere:**

Predlagamo, da se v 5. odstavku 48. člena, 2. odstavku 55. člena, 2. odstavku 63. člena, 2. odstavku 87. člena, 2. odstavku 103. člena, 104. členu in 4. odstavku 157. člena ZDavP-2, črta beseda »slovenski«.

### **K 103. členu:**

Predlagamo, da se v drugem odstavku črta stavek: **»V tem primeru v času obročnega plačila tečejo obresti po slovenski medbančni obrestni meri za ročnost enega leta v višini, ki je veljala na dan izdaje odločbe o obročnem plačilu.**«

### **K 105. členu:**

Naslov »Odpis davka po višini neplačanega davka« se nadomesti s tekstom **»Odpis davka in preplačil po višini neplačanega davka.**«

Predlagamo, da se člen spremeni, tako da se glasi:

»(1) V plačilo dospeli davek **in preplačila**, po posamezni vrsti davka, ki na dan 31. decembra ne presežejo 1 euro, se odpišejo po uradni dolžnosti. Določbe veljajo tudi za neplačane nedavčne obveznosti, za katere izvršbo je pristojen davčni organ.«

(2) O odpisu davčni organ odloči **najkasneje do 15. februarja tekočega leta po stanju na dan 31.12. preteklega leta.**«

#### **K 106. členu:**

Predlagamo, da se 106. člen spremeni tako da se glasi:

»(1) Davčni organ odpiše davek, ki ga v postopku stečaja ni bilo mogoče izterjati.

(2) Ne glede na prvi odstavek tega člena, se davek ne odpiše kadar se je nad davčnim zavezancem končal postopek osebnega stečaja. Davek, ki v postopku osebnega stečaja ni bil plačan, se odpiše le na podlagi pravnomočnega sklepa sodišča o odpustu obveznosti.

(3) Davek iz prvega odstavka se odpiše z dnem vpisa sklepa o zaključku stečajnega postopka v ustrezen register, davek iz drugega odstavka pa z dnem pravnomočnosti sklepa o odpustu obveznosti.

(4) Davčni organ odpiše davek, glede katerega v postopku prisilne poravnave ni bilo potrjeno znižano poplačilo, in sicer z dnem pravnomočnosti sklepa o potrditvi prisilne poravnave

(5) Če se razveljavi potrjena prisilna poravnava ali odpust obveznosti oziroma najde premoženje zavezanca, ki je s stečajem prenehal, se ponovno vzpostavi tudi obveznost za plačilo odpisanega davka, ki je bil odpisan v skladu s tretjim odstavkom tega člena.«

#### **Prehodna določba:**

Glede na to, da je ta predlog spremembe vezan na ureditev v ZFPPIPP, predlagamo naslednjo prehodno določbo:

»xx. člen tega zakona se začne uporabljati 1. oktobra 2008 in sicer za stečajne postopke, ki se bodo začeli po 30.9.2008.«

#### **K 111. členu:**

oziroma predlog, da se za 111. členom doda nov 111. a člen, ki se glasi:

»111. a člen  
(zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti pri pridobitvah motornih vozil)

(1) Če zakon o obdavčenju določa, da mora pridobitelj motornega vozila, ki še ni bilo predhodno začasno ali trajno registrirano v drugi državi članici Evropske unije, plačati davek, mora pridobitelj za potrebe vpisa v evidenco pridobitev motornih vozil, davčnemu organu predložiti dokumentacijo o pridobitvi vozila (izvirnik računa in COC dokument).

(2) Davčni organ lahko pred vpisom številke karoserije motornega vozila v evidenco davčnega organa, od pridobitelja iz prvega odstavka tega člena, skladno s 111. členom tega zakona zahteva zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti.

(3) Brez vpisa podatka o številki karoserije v evidenco davčnega organa, organ pristojen za izdajo potrdila o skladnosti vozila, ne sme izdati potrdila o skladnosti vozila (tipa SB).«



Predlagamo tudi, da se doda nov 111. b člen, ki naj se glasi:

**»111. b člen**

**(Zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti pred izdajo identifikacijske številke za DDV)**

(1) Davčni organ lahko pred dodelitvijo identifikacijske številke za DDV oziroma kadar koli po dodelitvi te številke, od davčnega zavezanca zahteva zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti, če so izpolnjeni pogoji iz 111. člena tega zakona.

(2) Če davčni zavezanec ne ravna v skladu s sklepom o zavarovanju, lahko davčni organ zavrne dodelitev identifikacijske številke za DDV oziroma če je ta številka že izdana, po uradni dolžnosti odloči o prenehanju identifikacije za namene DDV.

(3) Če davčni zavezanec po prenehanju identifikacije za namene DDV nezakonito uporablja identifikacijsko številko za DDV, so zakoniti zastopniki oziroma imetniki deležev družbe solidarno odgovorni za davčni dolg, ki je nastal po prenehanju identifikacije za namene DDV.«

**K 119. členu:**

1. V tretji točki prvega odstavka 119. člena naj se črta besedilo: **»pri čemer se smiselno upoštevata 177. in 178. člen tega zakona«**

2. Šesti odstavek 119. člena naj se dopolni tako, da se na koncu zadnjega stavka doda naslednje besedilo:

»Davčni organ pridobi zastavno pravico z vpisom začasnega sklepa za zavarovanje v register neposestnih zastavnih pravic. Veljavnost začasnega sklepa preneha z izbrisom zastavne pravice iz registra neposestnih zastavnih pravic.«

**K 125. členu:**

1. Predlagamo, da se 1. odstavek 125. člena spremeni tako, da se glasi:

»(1) Pravica do odmere davka zastara v petih letih od dneva, ko bi bilo treba davek obračunati, odtegniti ali odmeriti.«

2. Predlagamo, da se za prvim odstavkom 125. člena doda nov drugi odstavek z naslednjo vsebino:

»(2) Pri odmeri davka na promet nepremičnin in davka na prejeto darilo pravica do odmere zastara v desetih letih od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati, pri odmeri davka na dediščine pa pravica do odmere zastara v desetih letih od pravnomočnosti sklepa o dedovanju.«

**K 126. členu:**

1. Predlagamo, da se doda nov četrti odstavek, ki se glasi:

»(4) Po vsakem pretrganju zastaranja začne naslednji dan znova teči zastaralni rok.«

**Obrazložitev**

2. Predlagamo, da se za veljavnim četrtem odstavkom doda nov odstavek, ki naj se glasi:

»(6) Ne glede na prejšnji odstavek se lahko davčni organ, čigar terjatev je zavarovana z zastavo ali s hipoteko, po poteku zastaranja pravice do izterjave, poplača le iz obremenjene stvari, če jo ima v rokah ali če je njegova pravica vpisana v javni knjigi.«

3. Predlagamo, da se doda nov zadnji odstavek, ki naj določa:

»(8) Če je z drugim zakonom določeno zadržanje zastaranja, to učinkuje tudi na tek zastaralnih rokov po tem zakonu.«

**K 129. členu:**

1. Predlagamo, da se peti odstavek tega člena spremeni tako, da se glasi:

»(5) Če na podlagi ugotovitev v nadzoru po drugem odstavku tega člena, ni mogoče izdati odločbe po sedmem odstavku tega člena, lahko davčni organ izvede postopek davčnega inšpekcijskega nadzora. V tem primeru se o nadzoru po drugem odstavku tega člena izdela pisno poročilo, ki se ne vroči zavezancu za davek. Ugotovitve v tem poročilu se lahko uporabijo v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora.«

2. Predlagamo, da se doda nov osmi odstavek, ki naj se glasi:

»(8) Nadzor obračunov davka obsega tudi ugotavljanje dejstev iz šestega odstavka 132. člena, na podlagi katerih davčni organ izda odločbo.«

**K 132. in 129. členu:**

Predlagamo, da se v 132. členu doda nov šesti odstavek, sedanji šesti odstavek, pa postane sedmi odstavek.

Nov šesti odstavek 132. člena naj se glasi:

»(6) V okviru davčnega inšpekcijskega nadzora se lahko ugotavlja ali zavezanec za davek, ki samostojno opravlja dejavnost, dejavnost dejansko opravlja.«

**K 133. členu:**

Predlagamo, da se v četrtem odstavku tega člena, beseda »predhodna« nadomesti z besedo »druga«.

**K 146. členu:**

Predlagamo, se doda nov drugi odstavek, ostali pa naj se ustrezno preštevilčijo. Novi odstavek naj se glasi:

»(2) Izvršilni naslov za obveznosti iz prejšnjega odstavka je tudi seznam izvršilnih naslovov, v katerem mora biti za posamezen izvršilni naslov naveden datum izvršljivosti ter znesek obveznosti in zamudnih obresti za vsako vrsto obveznosti posebej.«

**K 149. členu:**

Predlagamo, da se člen spremeni, tako da se glasi:

»(1) Davčna izvršba se ne začne, če znesek dolga po enem izvršilnem naslovu, na dan zapadlosti ne presega 10 eurov.

(2) Ne glede na prvi odstavek se davčna izvršba začne, če skupni znesek dolga po posameznih izvršilnih naslovih na dan zapadlosti presega 25 eurov.«

**K 151. členu:**

Predlagamo, da se za sedmo točko doda novo osmo točko, ki naj se glasi:

»8. državo rezidentstva, njegovo identifikacijsko številko ali rojstne podatke, če je dolžnik tujec.«

**K 160. členu:**

Predlagamo, da se doda nov tretji odstavek, ki naj se glasi:

»(3) Ne glede na prvi odstavek tega člena, lahko davčni organ z davčno izvršbo seže na denarne prejeme dolžnika, če ta prejema denarne prejeme od vsaj dveh izplačevalcev ali več in sicer za znesek, ki presega pri posameznem izplačevalcu osnovni znesek minimalnega dohodka po zakonu, ki ureja socialno varstvo. V sklepu o davčni izvršbi morajo biti navedeni vsi izplačevalci, pri katerih dolžnik prejema denarne prejeme.«

**K 186. členu:**

V četrtem odstavku 186. člena se črta beseda »tudi«.

**K 192. členu:**

Predlagamo, da se tretji odstavek spremeni tako, da se glasi:

»(3) Če se pri rubežu ne najdejo predmeti davčne izvršbe, se to vpiše v zapisnik o rubežu. Če je dolžnik navzoč pri rubežu, pooblaščen uradna oseba pozove dolžnika da poda izjavo, da nima drugih premičnin, s katerimi se lahko poravnava dolg in se vpiše v zapisnik o rubežu. Pooblaščen uradna oseba dolžnika opozori o posledicah neresnične izjave.«

**K 197. členu:**

1. Predlagamo, da se tretji odstavek spremeni tako, da se glasi:

»(3) Šteje se, da je javna dražba uspela, če vsaj en ponudnik ponudi višjo ceno od izklicne.«

2. Doda naj se tudi nov peti odstavek z naslednjo vsebino:

»(5) Ne glede na drugi in tretji odstavek tega člena se prva javna dražba lahko opravi tudi, če se je udeleži en sam ponudnik, če ponudi višjo ceno od izklicne.«

Sedanji peti, šesti in sedmi odstavek postanejo šesti, sedmi in osmi odstavek.

**K 211. členu:**

Predlagamo, da se doda nov tretji odstavek, ki naj se glasi:

»(3) Veljavnost rubeža preneha z izbrisom zastavne pravice iz centralnega registra nematerializiranih vrednostnih papirjev.«

**K 214. členu:**

V prvem odstavku se navajanje 233. člena nadomesti z 213. členom.

**K 221. členu:**

Predlagamo, da se v 1. točki prvega odstavka za navajanjem 102. člena doda navajanje 103. člena.

**K 232. členu:**

Predlagamo, da se v 232. členu za navajanjem 111. člena doda navajanje 112. člena.

**K 234. členu:**

Predlagamo, da se v devetem odstavku za »državo članico EU«, doda »ki ni članica območja evra«, in se tako glasi:

»(9) Kadar slovenski pristojni organ pošilja zaprosilo v drugo državo članico EU, ki ni članica območja evra, se kot menjalni tečaj uporabi prodajni tečaj Banke Slovenije na dan izdaje zaprosila.«

**K 238. členu:**

Predlagamo, da se v tretjem odstavku 238. člena za navajanjem 102. člena doda navajanje 103. člena.

**K 255. členu:**

V prvem odstavku se navajanje 345. člena nadomesti z 344. členom.

V drugem odstavku se navajanje 351. člena nadomesti z navajanjem 350. člena ter navajanje 345. člena nadomesti z navajanjem 344. člena.

**K 230. členu:**

Predlagamo, da se v naslovu člena beseda »zahtevkom« nadomesti z besedo »zaposilom« in se tako naslov člena glasi »(postopek z zaposilom)«.

V petem odstavku se beseda »zahtevkom« nadomesti z besedo »zaposilom«.

**K 233. členu:**

Predlagamo, da se v naslovu člena beseda »zahtevkom« nadomesti z besedo »zaposilom« in se tako naslov člena glasi »(postopek z zaposilom; roki)«.

**K 236. členu:**

Predlagamo, da se v naslovu člena beseda »zahtevkom« nadomesti z besedo »zaposilom« in se tako naslov člena glasi »(medsebojno obveščanje o postopkih z zaposilom)«.

**K 241. členu:**

V četrtem odstavku se beseda »zahtevkom« nadomesti z besedo »zaposilom«.

**K 243. členu:**

V drugem odstavku 243. člena se beseda »zahteve« nadomesti z besedo »zaposila«.

V tretjem odstavku se beseda »zahteve« nadomesti z besedo »zaposila«.

**K 266. členu:**

V členu se beseda »zahtevkov« nadomesti z besedo »zaposil«.

**K 271. členu:**

Predlagamo, da se drugi odstavek 271. člena spremeni tako, da glasi:

»(2) Davčni zavezanec, ki vlaga napoved, lahko uveljavlja posebno olajšavo za vzdrževane družinske člane **najpozneje do izdaje odločbe o odmeri dohodnine**«

**K 278. členu:**

Potreben je redakcijski popravek prvega odstavka (potrebno je črtati številko 4. pred besedilom: »od dohodkov, od katerih se v skladu z zakonom, ...«).

**K 288. in 290. členu:**

Predlagamo, da se v 288. členu in 290. členu tega zakona besedilo: »**dohodek iz delovnega razmerja ali pokojnino**« spremeni, tako, da se glasi: »**dohodek iz zaposlitve**«.

**K 290. členu:**

**1.** Predlagamo, da se prvi odstavek dopolni z naslednjim besedilom:

»Davčni zavezanec lahko uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini na podlagi ustreznih dokazil glede davčnih obveznosti izven Republike Slovenije, zlasti o znesku davka, plačanega v tujini, o osnovi za plačilo davka ter o tem, da je znesek davka, plačan v tujini, o osnovi za plačilo davka ter o tem, da je znesek davka, plačan v tujini dokončen in dejansko plačan, če z njimi razpolaga v času vložitve napovedi.«

**2.** Predlagamo, da se drugi odstavek spremeni tako, da se glasi:

»(2) Davčni zavezanec, ki v napovedi iz tretjega, četrtega in petega odstavka 288. člena tega zakona uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini na podlagi izjave, se odbitek davka, plačanega v tujini prizna pri izračunu in poročunu dohodnine na letni ravni samo, če davčni zavezanec uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine oziroma napovedi za odmero dohodnine v skladu s 273. in 274. členom tega zakona.«

**K 298. členu:**

**1.** Predlagamo, da se prvi odstavek 5. odstavka dopolni tako, da se glasi:

»(5) Predhodna akontacija se v novem davčnem letu do novega davčnega obračuna plačuje v rokih in v višini obrokov, kot se je plačevala za preteklo davčno leto, **razen v primerih, ko je bilo zavezancu za novo davčno leto izdano potrjeno iz 309. člena tega zakona.**«

2. Prav tako predlagamo, da se 6. odstavek dopolni tako, da se glasi:

»(6) Če je višina predhodne akontacije na podlagi novega davčnega obračuna manjša, se obroki predhodne akontacije, ki bodo dospeli v plačilo do konca leta, sorazmerno zmanjšajo, **morebitna preplačila zapadlih in plačanih obrokov predhodne akontacije pa se vrnejo oziroma pobotajo.**«

#### **K 299. členu**

Predlagamo, da se 4. odstavek dopolni tako, da se glasi:

»(4) Če je nova višina predhodne akontacije manjša, se obroki predhodne akontacije, ki bodo dospeli v plačilo do konca leta, sorazmerno zmanjšajo, **morebitna preplačila zapadlih in plačanih obrokov predhodne akontacije pa se vrnejo oziroma pobotajo.**«

#### **K 304. členu:**

1. Predlagamo, da se v drugem stavku drugega odstavka črta besedilo **»seznam vseh kmetijskih in gozdnih zemljišč ter čebeljih panjev v uporabi zavezancev, članov kmečkega gospodinjstva«.**

2. V prvem stavku četrtega odstavka predlagamo, da se črta besedilo: **»ter spremembe v zvezi z zemljišči, ki jih uporablja v okviru osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti«.**

#### **K 308. členu:**

Predlagamo, da se za prvim stavkom drugega odstavka 308. člena doda nov stavek, ki se glasi:

»Davčni zavezanec, ki začetek opravljanja dejavnosti priglasil preko e-VEM vstopne točke, predloži zahtevo iz prvega odstavka tega člena ob vpisu v Poslovni register.«

#### **K 312. členu:**

Predlagamo, da se v prvem odstavku črta besedilo **», uporabnike teh zemljišč«.**

#### **K 313. členu:**

V tretjem odstavku predlagamo, da se črta besedilo **»v okviru kmečkega gospodinjstva«.**

#### **K 314. členu:**

Predlagamo, da se v drugem odstavku črta beseda »Republike« in za besedo »Slovenije« doda besedilo **»in Uprave za obrambo ministrstva, pristojnega za obrambo«.**

Predlagamo, da se v šestem odstavku črta beseda »Republike« in za besedo »Slovenije« doda besedilo **»in Uprava za obrambo ministrstva, pristojnega za obrambo«.**

#### **K 318. členu: (Variantni predlog, če ne bo upoštevan predlog za spremembo k 58. členu)**

Predlagamo, da se v tem členu doda nov tretji odstavek z naslednjo vsebino, v kolikor ne bo upoštevan predlog za spremembo sedmega odstavka 58. člena:

»(3) Ne glede na prvi in drugi odstavek tega člena, davčni zavezanec, ki prejema dohodek iz oddajanja premoženja v najem skupnih prostorov oziroma delov večstanovanjske stavbe, ki so v solasti etažnih lastnikov, ne vloži davčne napovedi za odmero akontacije dohodnine od oddajanja premoženja v najem, če je dohodek izplačan ali kako drugače dan na razpolago, s strani upravnika, zastopnika skupnosti lastnikov oziroma druge osebe, ki na podlagi pooblastila etažnih lastnikov opravlja storitve upravljanja v imenu etažnih lastnikov, pod pogojem, da teh oseb izplačani dohodek ne bremeni. Oseba, ki dohodek izplača ali kako drugače da na razpolago, mora davčnemu organu dostaviti podatke, potrebne za pobiranje dohodnine, v skladu s 337. členom tega zakona. Ti dohodki se v skladu z 275. členom tega zakona všttevajo v izračun dohodnine na letni ravni.«

Predlagamo, da se doda nov 318.a člen.

**»318. a člen  
(uveljavljanje odbitka davka, plačanega v tujini,  
ali uveljavljanje oprostitve)**

(1) Davčni zavezanec, ki prejema dohodek iz oddajanja premoženja v najem ali iz prenosa premoženjskih pravic, lahko, ne glede na 273. člen in 274. člena tega zakona, in ne glede na zakon o obdavčevanju, uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini, ali oprostitve že v napovedi iz 318. člena tega zakona na podlagi izjave davčnega zavezanca oz. na podlagi ustreznih dokazil, glede davčne obveznosti izven Republike Slovenije, zlasti o znesku davka, plačanega v tujini, o osnovi za plačilo davka ter o tem, da je znesek davka, plačan v tujini, dokončne in dejansko plačan, če z njimi že razpolaga v času vložitve napovedi o davčni obveznosti izven Republike Slovenije. Obliko in podatke, ki jih mora davčni zavezanec navesti v izjavi, predpiše minister, pristojen za finance.

(2) Davčni zavezanec, ki je v napovedi iz 318. člena tega zakona uveljavljal odbitek davka, plačanega v tujini na podlagi izjave, se odbitek davka, plačanega v tujini prizna pri izračunu in poročanju dohodnine na letni ravni, če davčni zavezanec uveljavlja odbitek davka, plačanega v tujini v ugovoru zoper informativni izračun dohodnine oziroma napovedi za odmero dohodnine v skladu s 273. in 274. členom tega zakona.«

**K 326. členu:**

Predlagamo, da se v četrtem odstavku tega člena doda nov prvi stavek, ki naj se glasi:

»Ne glede na drugi odstavek tega člena mora davčni zavezanec napoved za odmero dohodnine od dobička iz kapitala od odsvojitve nepremičnine, ki leži izven območja Republike Slovenije vložiti do 28. februarja tekočega leta za preteklo leto.«

Dosedanji prvi stavek, ki postane drugi, pa naj se spremeni tako, da se glasi:

»Ravno tako mora, ne glede na drugi odstavek tega člena, davčni zavezanec napoved za odmero dohodnine od dobička iz kapitala od odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov vložiti do 28. februarja tekočega leta za preteklo leto, razen davčnega zavezanca, ki je nerezident.«

**K 327. členu:**

Predlagamo, da se v sedmem odstavku tega člena za besedilom »in pri bankah« dodata besedi »in hranilnicah«

**K 331. členu:**

Predlagamo, da se v drugem odstavku tega člena, beseda »tretjega« nadomesti z besedo »četrtga«.

**K 336. členu:**

V tem členu se »283. člen« nadomesti s »284. člen«.

**K 337. členu:**

Predlagamo dopolnitev **prvega odstavka** tako, da bo omogočeno avtomatično pošiljanje podatkov tudi za primere, ko zavezanec za dajanje podatkov ni hkrati tudi plačnik davka (posredovanje podatkov o 100% invalidih, priznanem dodatku za nego otroka, ...). Ti podatki so prav tako potrebni za določanje davčne osnove in za uveljavljanje davčnih olajšav, avtomatična izmenjava pa bo olajšala pripravo informativnega izračuna.

Predlagamo črtanje tretjega odstavka.

**K 340. členu:**

V drugem odstavku predlagamo črtanje besede »Republike«.

Predlagamo, da se v tem členu doda še četrti odstavek z naslednjo vsebino:

»(4) Organ, ki vodi register čebelnjakov, do 15. julija posreduje podatke o številu panjev v uporabi posameznega zavezanca po stanju na dan 30. junija leta, za katero se akontacija dohodnine odmerja.«

#### **K 352. členu:**

Predlagamo, da se za četrtim odstavkom doda novi peti odstavek, in sicer:

»(5) Ne glede na prvi odstavek tega člena lahko zavezanec za prispevke, ki plačuje prispevke za socialno varnost od prejemkov iz naslova zaposlitve v tujini, davčnemu organu predloži pisni obračun teh prejemkov, ki se šteje za obračun prispevkov za socialno varnost iz prvega odstavka tega člena. Če zavezanec davčnemu organu ne predloži pisnega obračuna iz prejšnjega stavka, prispevke za socialno varnost od prejemkov iz naslova zaposlitve v tujini, ugotovi davčni organ z odločbo, s katero izračuna akontacijo dohodnine od dohodka iz naslova zaposlitve v tujini.«

#### **K 353. členu:**

Predlagamo, da se za prvim odstavkom dodajo novi drugi, tretji in četrti odstavek, in sicer:

»(2) Ne glede na prvi odstavek tega člena mora zavezanec, ki opravlja samostojno dejavnost in je zavezanec za prispevke za posebne primere zavarovanja, predložiti obračun prispevkov v osmih dneh od dneva pričetka opravljanja samostojne dejavnosti, prispevke za posebne primere zavarovanja pa plačati najpozneje do 15. dne v mesecu za pretekli mesec. Zavezanec iz prejšnjega stavka mora vložiti nov obračun prispevkov v 15 dneh po nastanku spremembe, ki vpliva na obveznosti obračuna in plačila prispevkov.«

»(3) Ne glede na prvi odstavek tega člena mora zavezanec, ki je v prostovoljno vključen obvezno pokojninsko in invalidsko zavarovanje, predložiti obračun prispevkov za socialno varnost v osmih dneh od vstopa v zavarovanje, prispevke za socialno varnost pa plačati najpozneje do 15. dne v mesecu za pretekli mesec. Zavezanec iz prejšnjega stavka mora vložiti nov obračun prispevkov v 15 dneh po nastanku spremembe, ki vpliva na obveznosti obračuna in plačila prispevkov.«

»(4) Zavezanec za prispevke za socialno varnost iz petega odstavka 352. člena tega zakona, ki davčnemu organu predloži pisni obračun prejemkov iz naslova zaposlitve v tujini, mora plačati prispevke za socialno varnost do 15. v mesecu za pretekli mesec. Zavezanec za prispevke iz petega odstavka 352. člena tega zakona, kateremu ugotovi prispevke za socialno varnost davčni organ z odločbo s katero izračuna akontacijo dohodnine od dohodka iz naslova zaposlitve v tujini, mora plačati prispevke za socialno varnost v rokih in na način, ki je določen za akontacijo dohodnine od dohodka iz naslova zaposlitve v tujini.«

Dosedanji drugi odstavek postane peti odstavek.

V dosedanjem tretjem odstavku, ki postane šesti odstavek, se navedba ».... iz petega odstavka....« spremeni v navedbo ».... iz šestega odstavka...«.

#### **K 362. členu:**

Predlagamo, da se prvi stavek prvega odstavka 362. člena spremeni tako, da se glasi:

"Ne glede na 361. člen tega zakona, v primeru, ko po obračunskem dnevu združitve **in v roku treh mesecev po koncu davčnega obdobja zavezanca**, ki se pripoji ali spoji, še ni izveden vpis združitve v sodni register, prevzeta družba skladno z določili tega zakona in zakona, ki ureja obdavčenje, predloži tudi davčni obračun na zadnji dan davčnega obdobja, ki sledi obračunskemu dnevu združitve."

V kolikor prejšnji predlog ne bi bil sprejet, variantno predlagamo, da se drugi odstavek tega člena spremeni tako, da se glasi:

»(2) V 30 dneh po poteku roka iz 358. člena tega zakona oziroma v 30 dneh po vpisu združitve v sodni register, če je ta opravljen po poteku roka iz 358. člena tega zakona, se davčni obračuni prevzete in prevzemne družbe, sestavljeni po obračunskem dnevu združitve, popravijo. V teh rokih predloži davčni obračun tudi nova družba.«

**K 363. členu:**

V prvem stavku drugega odstavka je uporabljen izraz »združitve« namesto »razdelitve«.

**K 364. členu:**

Predlagamo, da se prvi stavek prvega odstavka 365. člena spremeni tako, da se glasi:

"Ne glede na 363. člen tega zakona, v primeru, ko po obračunskem dnevu razdelitve **in v roku treh mesecev po koncu davčnega obdobja zavezanca**, ki se razdeli (prenosna družba), še ni izveden vpis razdelitve v sodni register, prenosna družba skladno z določili tega zakona in zakona, ki ureja obdavčenje, predloži tudi davčni obračun na zadnji dan davčnega obdobja, ki sledi obračunskemu dnevu razdelitve."

V kolikor prejšnji predlog ne bi bil sprejet, variantno predlagamo, da se drugi odstavek tega člena spremeni tako, da se glasi:

»(2) V 30 dneh po poteku roka iz 358. člena tega zakona oziroma v 30 dneh po vpisu razdelitve v sodni register, če je ta opravljen po poteku roka iz 358. člena tega zakona, se davčni obračuni prenosne in prevzemne družbe, sestavljeni po obračunskem dnevu združitve, popravijo. V teh rokih predložijo davčni obračun tudi nove družbe.«

**K 365. členu:**

V prvem stavku 4. odstavka je uporabljen izraz "razdelitve" namesto "oddelitve".

Gre za redakcijski popravek.

**K 366. členu:**

1. Predlagamo, da se prvi stavek prvega odstavka 366. člena spremeni tako, da se glasi:

"Ne glede na 365. člen tega zakona, v primeru, ko po obračunskem dnevu oddelitve **in v roku treh mesecev po koncu davčnega obdobja zavezanca**, ki se deli (prenosna družba), še ni izveden vpis oddelitve v sodni register, prenosna družba skladno z določili tega zakona in zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, predloži tudi davčni obračun na zadnji dan davčnega obdobja, ki sledi obračunskemu dnevu oddelitve."

2. V drugem stavku prvega odstavka tega člena je treba sklic na 360. člen nadomestiti s sklicem na 358. člen. Gre za redakcijski popravek.

V kolikor prvi predlog k tem členu ne bi bil sprejet, variantno predlagamo, da se drugi odstavek spremeni tako, da se glasi:

»(2) V 30 dneh po poteku roka iz 358. člena tega zakona oziroma v 30 dneh po vpisu oddelitve v sodni register, če je ta opravljen po poteku roka iz 358. člena tega zakona, se davčni obračuni prenosne in prevzemnih družb, sestavljeni po obračunskem dnevu oddelitve, popravijo. V teh rokih predložijo davčne obračune tudi nove družbe.«

**K 368. členu:**

1. Predlagamo, da se drugi odstavek 368. člena spremeni tako, da se glasi:

»(2) Davčni obračun iz prvega odstavka tega člena predloži davčni zavezanec v stečaju najpozneje v roku 60 dni od dneva, ko se je začel postopek stečaja, davčni zavezanec v likvidaciji pa najpozneje v roku 20 dni od dneva, ko se je začel postopke likvidacije.«

**Prehodna določba:**

Glede na to, da je ta predlog spremembe vezan na ureditev v ZFPPIPP, predlagamo naslednjo prehodno določbo:

»xx. člen tega zakona se začne uporabljati 1. oktobra 2008 in sicer za stečajne postopke in postopke likvidacije, ki se bodo začeli po 30.9.2008.«

2. Predlagamo tudi, da se v prvem stavku 6. odstavka 368. člena črta besedilo **»ki po začetku likvidacijskega postopka nadaljuje ali spet začne proizvajati oziroma opravljati druge sprotne posle.«**



**K 370. členu:**

Predlagamo, da se v drugem odstavku tega člena črta drugi stavek, tretji pa naj se spremeni tako, da se glasi:

»Davčni organ vrne preveč plačani znesek najpozneje v 30 dneh od predložitve davčnega obračuna.«

**K 371. členu:**

Predlagamo, da se v sedmem odstavku tega člena za prvim stavkom doda nov stavek, ki naj se glasi:

»Izračun akontacije davka lahko predloži v skrajšani obliki, tako, da navede le podatke o predvidenih prihodkih, predvidenih odhodkih, predvideni davčni osnovi, predvideni davčni izgubi, predvideni osnovi za določitev akontacije, akontaciji ter obroku akontacije.«

**Splošna pripomba:**

Četrty odstavek 24. člena ZDDPO-2 določa, da način izvajanja tega člena ureja zakon o davčnem postopku. ZDavP-2 te določbe nima, v ZDavP-1 pa je to urejal 353. člen.

Predlagamo, da se ponovno določi ureditev iz 353. člena ZDavP-1.

**K 376. členu:**

Predlagamo, da se prvi stavek 376. člena spremeni oziroma dopolni tako, da se glasi:

"Če je bil davek odtegnjen, pa se je pogoj iz 2. točke prvega odstavka 71. člena ZDDPO-2 naknadno izpolnil **oziroma je bil izpolnjen že ob izplačilu**, je plačnik davka upravičen do vračila davka."

**K 381. členu (primerljivo tudi k 379. in 380. členu tega zakona):**

Predlagamo, da se besedilo v drugem odstavku, ki se glasi: »**pred predvidenim datumom transakcije**« spremeni tako, da se glasi: »**v roku 7 dni po vpisu transakcije iz 48. člena ZDDPO-2 v sodni register**« .

V tretjem odstavku se besedilo v zadnji alineji spremeni tako, da se glasi:

»- druge dokumente in podatke, ki so pomembni za to transakcijo. »

Besedilo petega in šestega odstavka tega člena se črta.

Besedilo sedmega odstavka se spremeni tako, da se glasi:

»(7) Davčni organ v postopku davčnega nadzora preverja ali so izpolnjeni pogoji iz ZDDPO-2.«  
Predlagamo, da se na primerljiv način uredita tudi 379. in 380. člen tega zakona.

**K 387. členu:**

Predlagamo, da se drugi odstavek 387. člena ZDavP-2 dopolni tako, da glasi:

»(2) Ne glede na prvi odstavek tega člena plačujejo zavezanci, katerih odmerjeni davek ne presega 200 eurov, ta davek v dveh poletnih obrokih oziroma v enem obroku, če odmerjeni davek ne presega 50 (VARIANTA: 100) eurov.«

**K 394. členu:**

Predlagamo, da se 1. točka prvega odstavka 394. člena spremeni tako, da glasi:

»1. v nasprotju z zakonom ne vloži davčne napovedi **ali ne vloži davčne napovedi v roku, določenem s tem zakonom**«

**K 397. členu:**

1. Predlagamo, da se 4. točka prvega odstavka spremeni tako, da se glasi:

»**4. ne vloži davčne napovedi ali ne vloži davčne napovedi na predpisan način oziroma v predpisanih rokih (61., 303., 312 in 412. člen)**

2. Predlagamo, da se 22. točka prvega odstavka spremeni tako, da se glasi:

»22. ne priglasi sprememb članov kmečkega gospodinjstva, uporabnikov kmetijskih in gozdnih zemljišč ali panjev (304. člen)«.

**K 396. členu:**

Predlagamo, da se 396. člen spremeni tako, da se glasi:

**»396. člen  
(izjema od prekrška pri predložitvi davčne napovedi  
na podlagi samoprijave)**

Ne glede na 1. točko 394. člena, 1. točko 395. člena, 4. in 5. točko prvega odstavka 397. člena ter drugi odstavek 397. člena tega zakona, se za prekršek ne kaznuje pravna oseba, samostojni podjetnik posameznik, posameznik ki samostojno opravlja dejavnost oziroma odgovorna oseba teh oseb, ter posameznik, če je plačan davek na podlagi samoprijave v skladu s 63. členom tega zakona.«

**K 399. členu:**

Predlagamo, da se besedilo 399. člena spremeni tako, da se glasi:

»Ne glede na 1., 2., 3., 5. in 27. točko prvega odstavka ter drugi odstavek 397. člena in 398. člen tega zakona se za prekršek ne kaznujeta zavezanec za davek in njegova odgovorna oseba, če je plačan davek na podlagi samoprijave v skladu s 55. in 57. členom tega zakona.«

**K 399. členu (oziroma predlog da se doda nov 399. a člen):**

**»399. a člen**

**(Izjema od prekrška pri povečanju davčne osnove zaradi sprememb računovodskih usmeritev  
in popravkov napak )**

Ne glede na 1. in 5. točko prvega odstavka ter drugi odstavek 397. člena in 398. člen tega zakona se za prekršek ne kaznuje zavezanec, ki poveča davčno osnovo za zneske, ki predstavljajo razlike zaradi sprememb računovodskih usmeritev in popravkov napak pri obdavčljivih prihodkih in davčno priznanih odhodkih po zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb iz preteklih davčnih obdobj, za katere se preračuna preneseni čisti poslovni izid ali druge sestavine kapitala, in se vključijo v davčno osnovo v obdobju spremembe računovodske usmeritve in popravkov napak. Zavezanec za davek mora za te zneske povečati oziroma zmanjšati davčno osnovo in plačati davek ter za razliko v davku obračunati in plačati obresti po 96. členu ZDavP-2.«

Predlagamo primerljivo ureditev tudi za obračun za dohodek iz dejavnosti.

**K 399. členu (oziroma predlog da se doda nov 399. b člen):**

**»399. b člen**

**Izjema od prekrška pri povečanju osnove v tekočem davčnem obračunu zaradi poprave napake iz obračuna za preteklo davčno obdobje**

Ne glede na kazenske določbe v tem zakonu oziroma posameznih zakonih o obdavčenju, se za prekršek ne kaznuje zavezanec in odgovorna oseba, če je z zakonom o obdavčenju določeno, da lahko popravke napak iz preteklih davčnih obdobj vključi v tekočo davčno osnovo in sicer tako, da poveča oziroma zmanjša davčno osnovo v tekočem davčnem obračunu ter plača davek, za razliko v davku pa obračuna in plača obresti po 96. členu ZDavP-2.«

**Predlog člena v prehodnih določbah:**

Predlagamo, da se v prehodne določbe zakona uvrsti tudi člen, ki naj razveljavi kazensko določbo 18. člena ZPSV, z naslednjo vsebino:

»Z dnem uveljavitve tega zakona prenehajo veljati določbe 18. člena Zakona o prispevkih za socialno varnost-ZPSV (Uradni list RS, št. 5/96, 5/96, 34/96, 3/98, 81/00 in 97/01).«

**K 407. členu:**

V tretjem odstavku tega člena je določen datum 1. julij 2008, po katerem naj bi plačniki davka vodili evidence po posameznem davčnem zavezancu o dohodkih ter o odtegnjenih davkih in druge za pobiranje davkov potrebne evidence, določene s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju.

Predlagamo, da se rok, določen v tretjem odstavku tega člena, prestavi na 1. januar 2009.

**K 408. členu:**

Predlagamo, da se v drugem odstavku 408. člena ZDavP-2 črta besedilo: **»do vključno 31. decembra 2008«**.

**K 412. členu:**

1. Predlagamo, da se prvi odstavek spremeni tako, da se glasi:

»(1) Do ureditve novega sistema ugotavljanja katastrskega dohodka mora za določitev katastrskega dohodka oljčnikov zavezanec za dohodke iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti najpozneje do 30. junija leta, za katero se ta dohodek začne ugotavljati, davčnemu organu prijaviti parcelne številke oljčnih nasadov ter površine teh nasadov.«

2. Predlagamo, da se tretji odstavek črta.

**K 415. členu:**

V naslovu člena je treba številko člena 335. zamenjati s številko 331.

**K 418. členu:**

V drugem odstavku tega člena naj se beseda »bila« nadomesti z besedo »bilo«.

V tretjem odstavku tega člena se za besedo »nadaljuje« doda beseda »po«.

**K 420. členu:**

Predlagamo, da se v naslovu in prvem odstavku člena, za besedilom: »za leto 2006«, doda besedilo »in predhodna leta«.

Ivan SIMIČ  
GENERALNI DIREKTOR

## IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA

Študentka Ivanka Rus izjavljam, da sem avtorica diplomske naloge z naslovom *Razvoj davčnega postopka od leta 1991–2008 s predlogi sprememb ZDavP-2*, ki sem jo napisala pod mentorstvom doc. dr. Polone Kovač.  
Dovoljujem, da se diplomsko delo objavi na spletu po pravilih Fakultete za upravo.

Datum: 28. november 2008

Podpis: \_\_\_\_\_

Diplomsko nalogo z naslovom *Razvoj davčnega postopka od leta 1991–2008 s predlogi sprememb ZDavP-2* je lektorirala Irena Kotnik, prof. slovenščine.