

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA UPRAVO**

**Diplomsko delo
visokošolskega programa**

DAVČNI POSTOPEK

Maja Pilko

Ljubljana, maj 2010

**UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTATA ZA UPRAVO**

Diplomsko delo
visokošolskega programa

DAVČNI POSTOPEK

Kandidatka:
Številka indeksa:

Maja Pilko
04034869

Mentorica:

doc. dr. Polona Kovač

Ljubljana, maj 2010

POVZETEK

Davčni postopek je širok pojem, ki je definiran v Zakonu o davčnem postopku, ki se nenehno spreminja in dopolnjuje. Davčni postopek ureja zelo občutljivo razmerje med davčnimi organi in davčnimi zavezanci, saj se v tem postopku zavezancu nalagajo bremena. Varstvo zavezancev pa ni podano samo v samem postopku, ki je uveden, ampak mora biti varstvo podano tudi pri zakonih z davčnega področja.

Naloga Davčne uprave Republike Slovenije je učinkovito pobiranje davkov. Le-ti so za državo glavni vir prihodkov. Plačevanje davčnih obveznosti je obvezno in se ji ni moč izogniti. Davek je prisilna dajatev. Na eni strani imamo državo oziroma davčno upravo, na drugi pa davčnega zavezanca, ki je s svojim premoženjem zavezan raznim dajatvam. Interes posameznika je plačati čim manj dajatev, saj pomenijo zmanjšanje njegovega premoženja. Po drugi strani pa je interes davčne uprave pobrati čim več dajatev, saj le tako lahko zagotavlja nemoteno delovanje države.

Ključne besede: davčni postopek, zakon o davčnem postopku, davčni organi, davčni zavezanci, davčna uprava, davek, izvršba.

SUMMARY

The tax procedure is a broad term that is defined in the Law on the tax procedure, which is constantly changing and updated. The tax procedure is very delicate relationship between tax authorities and taxpayers, as in this case the burden imposed on the debtor. Protection of persons is not the case only in the process, which has been introduced, but has also given protection in law from a tax area.

The task of the Tax Administration of the Republic of Slovenia, the tax collection. Taxes are the main source of revenue for the country. Payment of tax liability is required and it can not be avoided. Tax is a compulsory duty. On the one hand we have law and tax administration, on the other taxpayer who is liable with its assets to various duties. Interests of the individual is to pay a minimum charge, because a decrease in his property. On the other hand, the interest tax authorities collect as many duties as the only way to ensure smooth functioning of the state.

Keywords: tax procedure, the law on tax procedure, tax authorities, tax payers, tax administration, tax, tax enforcement.

KAZALO

POVZETEK	III
SUMMARY	IV
1 UVOD	1
2 DAVČNI POSTOPEK KOT UPRAVNA ZADEVA IN SUBSIDIARNOST V DAVČNIH ZADEVAH.....	3
2.1 Raba predpisov	3
2.2 Pojem davka in davčne obveznosti	4
2.3 Zakon o davčnem postopku	6
3 NAČELA DAVČNIH POSTOPKOV	8
3.1 Temeljna načela Zakona o splošnem upravnem postopku	8
3.2 Temeljna načela Zakona o davčnem postopku	11
3.3 Načela davčnega inšpekcijskega nadzora in načela davčne izvršbe	14
4 UDELEŽENCI	17
4.1 Pristojnosti	17
4.2 Zavezanci	20
5 FAZE DAVČNEGA POSTOPKA.....	21
5.1 Začetek davčnega postopka	21
5.2 Ugotovitveni in dokazni postopek	22
5.3 Stroški v davčnih postopkih.....	25
5.4 Davčna odločba	26
5.5 Vročanje v davčnih postopkih.....	28
5.6 Pravna sredstva	29
5.6.1 Redna pravna sredstva.....	30
5.6.2 Izredna pravna sredstva	31
5.7 Upravni spor	34

6	DAVČNI NADZOR.....	36
6.1	Notranji davčni nadzor.....	36
6.2	Carinski nadzor	37
6.3	Davčna preiskava	38
6.4	Davčni inšpekcijski nadzor	38
7	DAVČNA IZVRŠBA.....	42
7.1	Izvršilni naslovi in začetek postopka	42
7.2	Načini in vrste davčne izvršbe	44
8	ŠTUDIJA PRIMERA DAVČNEGA NADZORA	46
8.1	Opis primera.....	46
8.2	Tek postopka in ugotovitve davčnega organa.....	46
8.3	Sklep.....	49
9	ZAKLJUČEK	53
	LITERATURA.....	55
	VIRI	57
	SEZNAM SLIK, TABEL IN GRAFIKONOV.....	59
	SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC IN OKRAJŠAV	60
	Priloga 1: Zapisnik davčnega inšpekcijskega nadzora	61
	Priloga 2: Odločba davčnega inšpekcijskega nadzora	67
	IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA	84

1 UVOD

Davčni postopek je posebni upravni postopek, ki vsebuje specifične določbe, potrebne za pobiranje davkov. Pravila, ki urejajo davčni postopek, se nanašajo na način in vodenje postopka. Davčni postopek ureja poseben zakon, to je Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 109/06, 117/06, 24/08-ZDDKIS, 125/09 Odl. US: U-I-54/06-32 (48/09 popr.), 110/09 (1/10 popr.), ZDavP-2).

ZDavP-2 ureja pobiranje davkov, pravice in obveznosti zavezancev za davek, varovanje podatkov, medsebojno upravno pomoč pri pobiranju davkov in izmenjavi podatkov med državami članicami evropske skupnosti ter izvajanje mednarodnega sodelovanja na področju pobiranja davkov.

V primerih, ko je s posebnim postopkom drugače urejeno le posamezno procesno pravilo znotraj določenega instituta, se upošteva drugačno ureditev le dela tega procesnega instituta, medtem ko se v ostalem delu uporabljajo pravila iz Zakona o splošnem upravnem postopku (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, 47/09 Odl. US: U-I-54/06-32 (48/09), 8/10, ZUP).

Davčni organ mora vedno, kadar odloča o pravicah in obveznostih subjektov v davčnem postopku in kadar daje pomoč pri pobiranju davkov oziroma pri izmenjavi podatkov ali kadar izvaja mednarodno pogodbo, postopati po ZDavP-2.

Namen diplomske naloge je prikazati davčni postopek in njegove značilnosti.

Cilj diplomskega dela je predstaviti potek davčnega postopka in prikazati davčni inšpekcijski nadzor ter tega predstaviti na praktičnem primeru.

Diplomsko delo temelji na metodi deskripcije, torej na opisovanju dejstev, procesov in predmetov. Uporabljena je tudi statistična metoda, številčno izražanje. Dobljeni izsledki se navadno prikažejo v obliki raznih tabel in grafičnih ponazoritev. V zadnjem delu diplomskega dela, kjer je predstavljen konkreten primer davčnega inšpekcijskega nadzora, se uporabi metoda študija primerov (postopek, s katerim se proučuje posamezen primer z nekega področja).

Struktura diplomskega dela je sestavljena iz osmih poglavij. Takoj za uvodom je davčni postopek opisan kot upravna zadeva, kot posebni upravni postopek. Podrobno je razložena tudi njegova subsidiarnost. V istem poglavju je razložen pojem davek in davčna obveznost. Na koncu tega poglavja se razčleni tudi ZDavP-2.

Sledijo načela davčnih postopkov. Vsa splošna načela, na katerih temelji davčni postopek, so v bistvu tudi načela splošnega upravnega postopka in se jih stranke v

postopku morajo posluševati in jih legitimno uporabljati. Poznamo devet načel ZUP in sedem načel ZDavP-2. V davčne postopke še vključujemo načela davčnega inšpekcijskega nadzora in načela davčne izvršbe.

V četrtem poglavju so omenjeni udeleženci davčnega postopka, ki so zavezanci in davčni organi. Pojem zavezanca za davek, ki je opredeljen v Zakonu o davčnem postopku, je izrazito širok in zajema vse, ki so potencialno zavezani za izpolnitev celotne ali dela davčne obveznosti.

V petem poglavju so opisane faze davčnega postopka, tek davčnega postopka.

V naslednjem poglavju je predstavljen davčni nadzor. Le-tega opravlja davčni organ s kontrolo in inšpekcijskimi pregledi na podlagi zakona, ki ureja davčni postopek.

Davčna izvršba je prikazana v sedmem poglavju. Pojasnjeni so izvršilni naslovi, opisane so vrste in načini izvršbe.

V zadnjem poglavju je predstavljen in analiziran konkreten primer v zadevi davčnega inšpekcijskega nadzora.

2 DAVČNI POSTOPEK KOT UPRAVNA ZADEVA IN SUBSIDIARNOST V DAVČNIH ZADEVAH

2.1 RABA PREDPISOV

Upravna zadeva je odločanje o pravici, obveznosti ali pravni koristi fizične ali pravne osebe oziroma druge stranke na področju upravnega prava. Šteje se, da gre za upravno zadevo, če je s predpisom določeno, da organ v neki stvari vodi upravni postopek, odloča v upravnem postopku ali izda upravno odločbo oziroma, če to zaradi varstva javnega interesa izhaja iz narave stvari (ZUP, 2. člen).

Pristojni organ vodi upravni postopek in odloča, če gre za upravno zadevo, ki je pravica ali obveznost ali pravna korist, določena z materialnim upravnim predpisom.

Posebni upravni postopek se z zakonom predpiše, kadar pravila splošnega upravnega postopka ne ustrezajo ali ne zadoščajo. Zato lahko zakonodajalec uzakoni posebna specialna pravila postopka. Najbolj celovit posebni upravni postopek je davčni postopek, ki ga ureja ZDavP-2 in je prirejen potrebam davčnih upravnih zadev in še posebej strogi zakonitosti na tem področju. Vendar pa se tudi v davčnem postopku Zakon o splošnem upravnem postopku uporablja subsidiarno (Jerovšek, 2007, str. 14, 15).

Namen subsidiarnosti je, da davčni organ postopa, zavezanec za davek pa lahko zahteva, da davčni organ najprej postopa po najvišjem in po najbolj specialnem predpisu, ki ureja določen davek. V davčnih postopkih je pomembno razumevanje subsidiarne rabe Zakona o davčnem postopku, saj gre v davčnih zadevah za večdimenzionalno razmerje nad-/podrejenosti predpisov. Pri tem je treba že v okviru ZDavP-2 upoštevati še nadrejenost posebnega dela zakona v razmerju do splošnega dela. ZDavP-2 ureja vrstni red uporabe davčnih in drugih predpisov v davčnih zadevah. Predpisana je večstopenjska subsidiarnost. V davčnih zadevah se postopa po naslednjih predpisih in po naslednjem vrstnem redu:

1. po mednarodni pogodbi, ki obvezuje Republiko Slovenijo, nadalje po morebitnem zakonu o izogibanju dvojnem obdavčevanju,
2. po zakonu o obdavčenju,
3. po ZDavP-2,
4. po zakonu, ki ureja davčno službo, oziroma zakonu, ki ureja carinsko službo,
5. v inšpekcijski davčni zadevi pa tudi po Zakonu o inšpekcijskem nadzoru (Uradni list RS, št. 56/02, 26/07, 43/07-UPB1, ZIN),
6. Zakon o splošnem upravnem postopku (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 45–47).

2.2 POJEM DAVKA IN DAVČNE OBVEZNOSTI

Davki niso nov pojem ali značilnost sodobnega sveta. Neka oblika davščin je namreč obstajala že v antični Grčiji, ko so nekatere javne dejavnosti neposredno financirali premožnejši prebivalci. V Rimskem cesarstvu so ravno tako poznali obvezne dajatve. Prve oblike obdavčevanja so se, tako v Grčiji kot Rimskem cesarstvu, pojavile v obliki davščin v pristaniščih. Bizantinsko cesarstvo je poznalo že pravi davčni sistem. Večinoma so obdavčevali premoženje in hrano. Po drugi strani pa so bili previsoki davki velikokrat povod za različne upore in vojne (Klun, 2007, str. 3).

Zakon pri formalni definiciji pojmuje davek kot različne dajatve. Davek po zakonu je vsak denarni prihodek državnega proračuna, proračuna Evropske skupnosti ali proračuna samoupravne lokalne skupnosti, ki ne predstavlja plačila za opravljeno storitev ali dobavljeno blago in se plača izključno na podlagi zakonov o obdavčevanju oziroma predpisov samoupravnih lokalnih skupnosti, izdanih na podlagi zakonov o obdavčenju (ZDavP-2, 3. člen, 2. odstavek).

Po mnenju različnih teoretikov pa bi bila tehtnejša vsebinska opredelitev, po kateri davek predstavlja obveznost fizične oziroma pravne osebe, da prispeva od svojih dohodkov in premoženja za skupne družbene potrebe, v višini in na način, kot ju določa zakon o obdavčenju. Davek je enkratna ali ponavljajoča se dajatev, ki jo država na podlagi pravne in dejanske oblasti pridobiva od fizičnih in pravnih oseb za pokrivanje lastnih odhodkov (povz. po Škof, 2007, str. 115).

Po vrstah davkov ločimo osnovne in pripadajoče dajatve. Med osnovne dajatve sodijo posamezni davki v ožjem pomenu besede, ki jih določa ZDavP-2 v posebnem delu (dohodnina, davek od dobička pravnih oseb, davek na dediščine in darila, davek na motorna vozila), uvozne in izvozne dajatve (carine, trošarine, okoljske dajatve, prelevmani) in prispevki za obvezna socialna zavarovanja (pokojninsko in invalidsko ter zdravstveno zavarovanje, zavarovanje za primer brezposelnosti in starševsko varstvo) in druge dajatve, ki jih določijo področni zakoni in jih praviloma ne pobira davčni organ, temveč specializiran nosilec javnega pooblastila (RTV prispevek, članarine v zbornicah z obveznim članstvom). Pripadajoče dajatve so obresti, stroški postopka in denarne kazni ter globe (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 43, 44).

Davčna uprava Republike Slovenije je tako po podatkih iz letnega poročila za leto 2008 pobrala več javnofinančnih prihodkov, kar je za 9,5 odstotka več kakor v letu 2007, kar prikazuje Tabela 1. Gre za davke na dohodek in dobiček, prispevke za socialno varnost, davke na plačilno listo in delovno silo, davke na premoženje ter domače davke na blago in storitve.

Tabela 1: Pobrani prihodki Davčne uprave RS.

LETO	2007	2008	INDEKS 2008/2007
POBRANI PRISPEVKI (v eur)	11.059.367.858	12.113.772.245	109,5

Vir: Letno poročilo o delu DURS.

Davčna obveznost nastane takrat, ko davčni organ na podlagi davčne napovedi davčnega zavezanca ali po samem zakonu ugotovi davčno osnovo in davčnemu zavezancu izda odločbo o obdavčitvi (Škof, 2007, str. 118).

Davčna obveznost je dolžnost zavezanca za davek, da plača na podlagi zakona določen znesek davka pod pogoji in na način, določen z zakonom o obdavčenju in ZDavP-2. Zavezanec za davek je zavezan za izpolnitev davčne obveznosti od trenutka, ko je davčna obveznost nastala. Glede davčne obveznosti so pomembne naslednje okoliščine:

- nastanek davčne obveznosti,
- način izpolnitve davčne obveznosti,
- izpolnitev – plačilo davčne obveznosti,
- prenehanje davčne obveznosti – odpis in zastaranje davka.

Davčna obveznost, za izpolnitev katere se znesek davka izračunava po koncu časovnega obdobja, za katero se davek ugotavlja, nastane zadnji dan časovnega obdobja, za katero se davek ugotavlja, če ni z ZDavP-2 ali z zakonom o obdavčenju drugače določeno. Take so dohodnina, davek od dohodka pravnih oseb, davek na vodna plovila, davek od premoženja. Če pa gre za akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve, nastane davčna obveznost hkrati z obračunom dohodka iz zaposlitve. Istočasno je odtegljaj plačan državnemu proračunu. Davčna obveznost plačila davka na promet nepremičnine nastane takrat, ko je sklenjena pogodba, s katero se prenese nepremičnina od prodajalca na kupca (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 84, 85).

Izpolnitev davčne obveznosti je temeljna obveznost davčnega zavezanca, ki jo mora izpolniti glede na svoje druge obveznosti, razen če prosi za odpis in ga doseže ali če nastopi zastaranje. Davčna obveznost se izpolni s plačilom davka v zakonsko predpisanem roku po nastanku davčne obveznosti. Le-ta se izpolni tako, da zavezanec sam izračuna davek – obračuna, da davek izračuna plačnik davka za zavezanca z obračunom davčnega odtegljaja, da davek izračuna in odmeri davčni organ z odločbo o odmeri davka na podlagi davčne napovedi zavezanca ali v postopku davčnega nadzora, da se davek odmeri v primeru kršitev davčnih predpisov s cenitvijo davčne osnove, ki ji sledi odločba o odmeri davka.

Davčni zavezanec sam izpolni svojo davčno obveznost, če ni z zakonom drugače določeno. V takem primeru pa plača davek za zavezanca plačnik davka na podlagi davčnega odtegljaja za zavezanca, je obveznost plačila prenesena na plačnika davka. Davek po davčnem obračunu in znesek davčnega odtegljaja morata biti plačana v rokih, predpisanih z ZDavP-2, ali v rokih, predpisanih z zakonom o obdavčenju.

Davek, izračunan v odmerni odločbi, mora biti plačan v 30 dneh od vročitve odločbe, če ni z ZDavP-2 ali zakonom o obdavčenju drugače določeno.

Načelo socialne pravičnosti terja, da se od zavezanca – fizične osebe izterja toliko davka, da je še zagotovljena njegova eksistenca. Takojšnjemu plačilu ali izvršbi se zavezanec na zakonit način lahko izogne tako, da prosi, davčni organ pa lahko dovoli:

- odpis ali delni odpis,
- odlog plačila davka,
- plačilo davka v obrokih (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 104).

2.3 ZAKON O DAVČNEM POSTOPKU

Prvi ZDavP je začel veljati v Sloveniji leta 1996, skupaj z ustanovitvijo Davčne uprave RS (uporablja se od 1. januarja 1996 do 31. decembra 2004). Drugi ZDavP-1 je začel veljati leta 2004, zaradi polnopravnega članstva Slovenije v EU (uporablja se od 1. januarja 2005 do 31. decembra 2006). Na podlagi izkušenj pri 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 katerimi 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 v postopkih pred davčnimi organi (Tratar in Kruhar Puc, 2005, str. 29).

ZDavP-2, ki je trenutno v veljavi, je bil spremenjen v okviru davčne reforme 2006, ki temelji na načelih razbremenitve dela, spodbujanja konkurenčnosti in zaposlovanja ter enostavnosti sistema (povz. po Kovač, v: Vintar in Kovač, 2007, str. 154, 160).

Današnji predpis, ZDavP-2, je začel veljati dne 17. 11. 2006, uporabljati pa se je začel 1. 1. 2007. Zakon ima 424 členov. V prvem delu zakon obsega splošni del, nato opisuje davčni postopek. V tretjem delu je podrobneje opisana davčna izvršba. Četrty del zajema mednarodno sodelovanje v davčnih zadevah. V nadaljevanju peti del zajema postopek pobiranja posameznih davkov. Kazenske določbe so zapisane v šestem delu. V zadnjem delu pa obsega posebne, prehodne in končne določbe.

ZDavP-2 določa vsebinski okvir postopkovnega davčnega sistema, urejenega s tem in drugimi davčnimi predpisi. Zakon ni izključno postopkovni predpis, kar bi izhajalo iz naslova. Ima tudi materialne določbe o izpolnitvi davčne obveznosti, plačilu, vračilu, odpisu, odlogu in obročnem plačevanju, zavarovanju in delnem zavarovanju ter zastaranju. Te določbe zakona se uporabljajo kot materialne določbe za vse zavezance in vse vrste davkov, razen če so z ZDavP-2 ali s predpisom o obdavčevanju izrecno izključene. Zakon določa tudi elemente davčnega postopka, kot so pristojnost, stroški, dokazovanje, nadzor, izdajanje odločb in pravna sredstva, ki so na voljo zavezancem. Podrobneje sta opredeljena izvršba in mednarodno

sodelovanje, posebej sodelovanje med članicami EU, pri davčnih postopkih. V zadnjem delu zakona so natančneje opredeljeni postopki pobiranja posameznih davkov. Zakon morajo poleg Davčne uprave RS upoštevati tudi drugi državni organi, ko odločajo o dajatvah, kot so Ministrstvo za finance, Carinski urad RS, RTV Slovenija.

V Uradnem listu RS, št. 125/08, z dne 30. 12. 2008, je bil objavljen Zakon o spremembah in dopolnitvah (ZDavP-2A), ki je začel veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS. Novela vsebuje spremembe pri akontiranju davka od dohodkov pravnih oseb. Dopolnjen četrti odstavek 371. člena ZDavP-2, in sicer tako, da se pri določitvi akontacije davka upošteva stopnja davka, ki velja za tekoče davčno obdobje. Akontacija davka, ki se izračuna od davčne osnove po davčnem obračunu za predhodno davčno obdobje in glede na stopnjo davka tekočega davčnega obdobja. Prav tako je bil v Uradnem listu Republike Slovenije št. 110/2009, z dne 29. 12. 2009, objavljen Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2B), ki je začel veljati naslednji dan po objavi v Uradnem listu RS, torej dne 30. 12. 2009. Bistvene spremembe, ki jih prinaša novela, so:

- splošni del; razkritje podatkov upravičeni osebi (kupec bo lahko preveril, ali je za določen avto plačan davek, javna objava oseb, ki prenehajo biti zavezanci za DDV), banke vodijo podatke po davčni številki, samoprijava možna do izdaje odmerne odločbe, DURS določi skrbnika, če premoženje nima lastnika;
- davčni postopek; vročitev 15. dan po odpremi, če ni informativnega izračuna, je rok za oddajo napovedi 31. 7., če DURS ugotovi napako informacijskega sistema po šestih mesecih, lahko obnovi postopek, zamudne obresti, davčni inšpekcijski nadzor se začne, ko inšpektor pri zavezancu opravi kakršnokoli dejanje z namenom nadzora;
- dohodnina; 31. 5. je rok za odpremo informativnega izračuna, rok za domnevo vročitve je 15 dni (povz. po DURS, 5. 4. 2010).

Temeljni cilji sprememb in dopolnitve so preglednost, pravna varnost in poenostavitev davčnega postopka. S tem se zmanjšuje administrativno breme zavezancev za davek in davčnega organa in stimulirajo zavezance za davek k prostovoljnemu izpolnjevanju davčnih obveznosti. Cilj je tudi uskladiti zakonsko besedilo s spremembami evropskega pravnega reda (povz. po Poročevalec, 5. 4. 2010).

ZDavP-2 se izvaja po Pravilniku o izvajanju Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 141/06, 46/07, 28/09).

3 NAČELA DAVČNIH POSTOPKOV

ZDavP-2 ureja načela davčnega postopka, ki so se oblikovala iz sodne prakse in teorije, do zdaj pa normativno niso bila del zakona, razen nekaterih načel, ki so se nanašala le na posamezne davčne procesne institute oziroma faze postopka. Značilnost teh načel je, da se v davčnem postopku uporabljajo kot posebna načela skupaj z načeli ZUP. V postopku nadzora pa je treba kot posebna načela upoštevati še načela ZIN. Nekatera izmed teh načel zavezujejo davčni organ, druga pa zavezujejo zavezance za davek, s čimer se ureja nasprotje med javnim in zasebnim interesom, to je pravicami zavezancev (Jerovšek et al., 2008, str. 15, 17).

3.1 TEMELJNA NAČELA ZAKONA O SPLOŠNEM UPRAVNEM POSTOPKU

Vsak upravni postopek mora organ voditi skladno s temeljnimi načeli, ki predstavljajo minimalne procesne standarde, ki morajo biti zagotovljeni stranki v vsakem postopku.

- Načelo zakonitosti

Organ odloča v upravni zadevi po zakonu, podzakonskih predpisih, predpisih samoupravnih lokalnih skupnosti in splošnih aktih, izdanih za izvrševanje javnih pooblastil. V upravnih zadevah, v katerih je organ po zakonu ali po predpisu samoupravne lokalne skupnosti upravičen odločati po prostem preudarku, mora biti odločba izdana v mejah pooblastila in v skladu z namenom, za katerega mu je pooblastilo dano. Namen in obseg pooblastila določa zakon ali predpis lokalne skupnosti, ki vsebuje pooblastilo za odločanje po prostem preudarku (ZUP, 6. člen).

Šesti člen v ZUP ureja vezanost organa pri odločanju v upravni zadevi tako v vsebinskem (materialnopravnem) kot v postopkovnem (procesnopravnem) pogledu. Po formalni zakonitosti je določeno, da morajo po ZUP ravnati upravni in drugi državni organi, organi samoupravnih lokalnih skupnosti in nosilci javnih pooblastil, kadar v upravnih stvareh, pri neposredni uporabi predpisov, odločajo o pravicah, obveznostih ali pravnih koristih posameznikov, pravnih oseb ali drugih strank. Na upravnih področjih, za katera je z zakonom predpisan poseben upravni postopek, ravna po določbah posebnega zakona. Materialna zakonitost zavezuje organ, da tako pri odločitvi in tudi v izdanem upravnem aktu uporabi materialne predpise, ki določajo vrste, vsebino in obseg pravic, obveznosti ter pravnih koristi strank. Temelj odločanja v upravni zadevi je predpis, ki velja v času odločanja pri organu prve stopnje.

V načelu zakonitosti je zajeto tudi načelo sorazmernosti, ki prepoveduje prekomerno uporabo predpisa. Načelo zakonitosti omogoča tehtanje, ali so ukrepi, ki naj se izvedejo skladno z zakonom, skladni z njegovim namenom.

Odločanje po prostem preudarku (diskrecijski pravici) ni podlaga za izdajo pravno nevezane odločbe. Organ je pri takšnem odločanju vezan na meje pooblastila za odločanje po prostem preudarku.

- Varstvo pravic strank in varstvo javnih koristi

Načelo varstva pravic strank in varstva javnih koristi odraža medsebojno povezanost poglavitnih ciljev upravnega postopka, ki naj po eni strani stranki omogoči uveljavitev njene pravice oziroma pravne koristi, po drugi strani pa optimalno zavaruje javni interes. Ker se z upravnim odločanjem pogosto posega tudi v pravice tretjih oseb, to načelo organom nalaga tudi skrb za to, da stranka ne uveljavlja svoje pravice v škodo pravic teh oseb.

Uradna oseba, ki vodi postopek, mora skrbeti, da nevednost in neukost stranke nista v škodo pravic, ki ji po zakonu gredo. Pomoč neuki stranki pa ni omejena samo na dolžnost poučevanja o procesnih pravicah, temveč je uradna oseba dolžna opozoriti stranko na možnost uveljaviti pravice po materialnih predpisih. Če tega ne stori, krši temeljni načeli upravnega postopka – načelo varstva pravic in načelo pomoči neuki stranki (Sklep VS RS, št. VIII Ips 101/96 z dne 11. 2. 1997, VS30379).

- Načelo materialne resnice

Upravno odločanje temelji na zakonu, predpisu ali splošnemu aktu, ki ureja pogoje za pridobitev pravice, naložitev obveznosti ali za poseg v pravno korist posameznika oziroma pravne osebe. Pogoji so določeni z navajanjem dejstva ali dejstev, na katero oziroma katera zakon ali drug predpis navezuje normirano pravno posledico. Ta dejstva so na področju upravnega prava praviloma objektivne narave. Načelo materialne resnice organu nalaga, da takšna pravno pomembna dejstva ugotovi do takšne stopnje zanesljivosti, ki izključuje vsakršen dvom o objektivnem obstoju dejstva. Nižja stopnja zanesljivosti ugotovitve dejstva (dejstev) je dopustna podlaga odločanja samo v primerih, ko to izrecno določa zakon (po Štucin v Breznik, Štucin in Marflak, 2008, str. 83).

Načelo materialne resnice izključuje možnost arbitrarnega odločanja organa glede na dejansko podlago pravice oziroma obveznosti po eni strani ter možnost stranke, da uveljavi pravico ali se izogne javni obveznosti v škodo javne koristi, po drugi strani. Uresničevanje tega načela v upravnem postopku omogočata predvsem načelo proste presoje dokazov in preiskovalna pooblastila organa.

- Načelo zaslišanja stranke

To načelo organu nalaga, da pred odločitvijo o upravni zadevi da stranki oziroma strankam možnost, da se izrečejo o dejstvih oziroma okoliščinah, pomembnih za odločbo. Z vidika stranke to načelo pomeni procesno pravico, ki je lahko omejena samo z zakonom, pa še to le tedaj, ko je takšna omejitev ustavno dopustna.

Uresničevanje tega načela je v zakonu zavarovano tudi z dolžnostjo organa, da skrbi, da so v postopku udeležene vse osebe, na katerih pravice ali pravne koristi bi lahko vplivala odločba. Načelo zaslišanja stranke ima svoj temelj v 1. členu Ustave Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 33I/91-I, 42/97, 66/00, 24/03, 69/04, 68/06, URS), ki govori o demokratični državi, kar pomeni, da mora volja ljudstva vsebinsko določati in nadzorovati katero koli izvrševanje državne oblasti tudi na zasebnopravnem področju.

- Načelo proste presoje dokazov

O tem, katera dejstva je šteti za dokazana, presodi uradna oseba, pooblaščenca za vodenje postopka oziroma odločanje v upravni zadevi po svojem prepričanju, na podlagi vestne in skrbne presoje vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj ter na podlagi uspeha celotnega postopka (ZUP, 10. člen).

Presoja dokazov je postopen proces zbiranja dokazov, njihovo vrednotenje, selekcioniranje glede na dokazano moč ali dokazano vrednost posameznih dokazov in dokazni sklep, ki pomeni končno vestno in skrbno presojo vseh dokazov skupaj. Prosta presoja je tudi v tem, katere dokaze bo uradna oseba uporabila, vendar ne sme odkloniti izvedbe dokazov, ki so bistveni za presojo in za ugotovitev dejanskega stanja. Po zakonu imajo različni dokazi načeloma enako dokazno moč. Šele presoja dokazov v konkretni upravni stvari lahko pokaže, da ima določen dokaz večjo moč (Jerovšek, 2007, str. 42, 43).

- Načelo dolžnosti stranke govoriti resnico in pošteno uporabljati pravice

Načelo, da je stranka v upravnem postopku zavezana govoriti resnico in pošteno uporabljati pravice, ki so ji priznane z zakoni, ki urejajo upravni postopek, je novo temeljno načelo upravnega postopka. Po eni strani namreč stranki prepoveduje navajanje neresničnih dejstev, ker to lahko, zlasti v skrajšanem ugotovitvenem postopku, privede do vsebinsko nepravilne (materialno nezakonite) odločbe. Po drugi strani pa stranki prepoveduje zlorabo procesnih pravic. Dolžnost govoriti resnico in pošteno uporabljati procesne pravice velja tudi za zakonitega zastopnika, začasnega zastopnika, predstavnika ali pooblaščenca stranke oziroma stranskega udeleženca.

- Načelo samostojnosti pri odločanju

Načelo samostojnosti organa pri vodenju postopka in odločanju v upravnih stvareh, kot je urejeno v prvem odstavku 12. člena ZUP, zagotavlja uresničevanje načela zakonitosti.

Organ vodi upravni postopek in odloča v upravnih zadevah samostojno v okviru in na podlagi zakonov, podzakonskih predpisov, predpisov samoupravnih lokalnih skupnosti in splošnih aktov, izdanih za izvrševanje javnih pooblastil. Uradna oseba samostojno opravlja dejanja v upravnem postopku in v tem okviru ugotavlja dejstva in okoliščine ter na podlagi ugotovljenih dejstev in okoliščin uporablja predpise oziroma splošne akte, izdane za izvrševanje javnih pooblastil (ZUP, 12. člen).

- Načelo pravice do pritožbe

Pravica do pritožbe v upravnem postopku je pravica, ki jo zagotavlja tudi Ustava Republike Slovenije v 25. členu. Vsakomur je zagotovljena pravica do pritožbe ali drugega pravnega sredstva proti odločbam sodišč in drugih državnih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil, s katerimi ti odločajo o njegovih pravicah, dolžnostih ali pravnih interesih. Stranka, ki je bila udeležena v postopku na prvi stopnji, ima pravico do pritožbe ne glede na to, ali je z izdano pritožbo prizadeta ali ne. Druge osebe pa imajo pravico do pritožbe samo, če so z izdano odločbo prve stopnje prizadete njihove pravice in pravne koristi, čeprav niso bile stranke v postopku, v katerem je prišlo z izdajo odločbe do kršitve njihovih pravic.

- Načelo ekonomičnosti postopka

To načelo pomeni, da je treba določbe zakona, ki pomenijo izvedbo navedenih načel, uporabljati tako, da postopek teče čim hitreje, s čim manjšimi stroški in s čim manjšo zamudo časa za stranke oziroma druge udeležence v postopku (po Breznik v Breznik, Štucin in Marflak, 2008, str. 111).

Načelo ekonomičnosti dejansko vsebuje troje načel, in sicer načelo hitrosti postopka, ki se doseže z zavrnitvijo izvajanja tistih dejanj, ki za ugotovitev dejanskega stanja niso bistvena, načelo varčnosti, ki zahteva, da se vodi postopek s čim manjšimi stroški ter s čim manjšo zamudo za stranke, druge udeležence v postopku in za organ, in načelo učinkovitosti, ki zahteva, da se priskrbi vse, kar je potrebno za pravilno ugotovitev dejanskega stanja in za zavarovanje pravic strank ter pravnih koristi (Jerovšek, 2007, str. 55).

3.2 TEMELJNA NAČELA ZAKONA O DAVČNEM POSTOPKU

Zakon ureja načela davčnega postopka, ki so se oblikovala iz sodne prakse in teorije, niso pa bila do sedaj normativno del zakona, razen nekaterih načel, ki so se nanašale le na posamezne davčne procesne institute oziroma faze postopka. Značilnost teh načel je, da se uporabljajo v davčnem postopku kot specialna načela skupaj z načeli ZUP.

- Načelo zakonitosti

Po tem načelu mora torej postopati davčni organ in odločiti po zakonu, kadar v davčnih in drugih stvareh odloča o obveznih dajatvah in pravicah posameznikov, pravnih oseb in drugih strank. Načelo zakonitosti izključuje kakršno koli samovoljo davčnega urada, poleg tega pa je tudi poglobitni pogoj za pravno varnost, nepristransko delo in pravilno odločanje v davčnem postopku (Kruhar Puc, 2004, str. 22).

Načelo zakonitosti tako izključuje neenako, samovoljno in pristransko odločanje. Zagotavlja enakopravnost in pravno varnost zavezancev oziroma strank, pri čemer

stranke ne smejo biti različno obravnavane zaradi različne hitrosti obravnavanja posameznih vlog ali celo zaradi zavlačevanja in zaradi nepravilne uporabe prava v postopku na prvi ali drugi stopnji odločanja.

Načelo zakonitosti velja tudi, kadar davčni organ odloča po prostem preudarku (diskreciji). Prosti preudarek je v tem zakonu podeljen z izrazom »lahko«, npr. davčni organ lahko dovoli odpis, delni odpis in odlog plačila davka. Odločanje po prostem preudarku daje organu pravico, da glede na ugotovljeno dejansko stanje izbere med več pravno mogočimi odločitvami tisto, ki je ob upoštevanjem javnih koristi (interesov) najustreznejša oziroma najsmotrnejša (Jerovšek v: Simič, 2007, str. 22).

- Načelo materialne resnice

To načelo zahteva, da davčni organ v vsaki davčni zadevi ugotovi vsa dejstva, ki so pomembna za izdajo pravilne in zakonite odločbe. Dejansko stanje mora ugotoviti s stopnjo gotovosti, pri čemer ni nobenega dvoma o resničnosti in pravilnosti ugotovljenega. Posebnost načela materialne resnice po tem zakonu, v razmerju do istega načela po ZUP-u (8. člen), je poudarjanje, da je treba z enako skrbnostjo ugotoviti tako dejstva, ki so pomembna za zakonito odločitev, kot tudi tista, ki so v korist zavezanca, če ta izhajajo iz okoliščin davčne zadeve. Materialna resnica se ugotavlja na podlagi vlog, napovedi, obračunov, pisne dokumentacije, podatkov pri drugih fizičnih in pravnih osebah, pri dajalcih podatkov po tem zakonu ter izvedenega ugotovitvenega in dokaznega postopka v posebnem ugotovitvenem postopku (Jerovšek et al., 2008, str. 25, 26).

- Načelo sorazmernosti

Načelo sorazmernosti je v bistvu izvedba načela zakonitosti, ki prepoveduje čezmerno uporabo predpisa oziroma tehtanje, ali so ukrepi, ki naj se izvedejo skladno z zakonom, skladni z njegovim namenom. Ukrep mora biti utemeljen z dopustnim ciljem tako, da v manjši meri vpliva na pravice in interese prizadetih strank.

Sorazmernost je celo izrecno določena kot pravno pravilo v Pogodbi ES (v 5. členu), kar ob upoštevanju pomena sorazmernosti, zlasti v gospodarskem pravu, ni presenetljivo. Eden izmed vodilnih primerov iz prakse Sodišča ES je združena zadeva iz osemdesetih let, to je primer 136/79, National Panasonic proti Komisiji, ki odreja uporabo sorazmernosti v ugotovitvenem in dokaznem postopku ravno v postopku presoje obveznosti javne dajatve. To načelo pride posebej do izraza pri zavarovanju davčne obveznosti, davčnem nadzoru in davčni izvršbi. Na splošno pa velja, da se davčni predpis v primeru dvoma razlaga v korist zavezanca, čeprav naj bi bilo dvomljivih položajev, posebej v luči pravice do informiranja in zavezujoče informacije po tem zakonu, zelo malo.

- Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči

To načelo pomensko obravnava tri različne pravne institute, ki varujejo položaj davčnega zavezanca v davčnem postopku. To so gotovost, seznanjenost in pomoč. Načelo gotovosti mu omogoča, da je seznanjen z davčnim sistemom in njegovo

uporabo v davčnem obdobju. Načelo gotovosti izraža splošni pomen zaupanja v pravo in realizira 2. člen Ustave RS o pravni državi. Načelo seznanjenosti zavezancu omogoča, da je vnaprej seznanjen s svojimi pravicami in obveznostmi, ki izhajajo iz zakonov in drugih aktov v določenem času, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. Načelo pomoči zavezancu pa davčnemu organu nalaga dolžnost, da zavezancu pomaga pri uveljavljanju njegovih pravic. Pomoč se nudi le v kontekstu izpolnjevanja konkretnih obveznosti in uveljavljanja pravic (Jerovšek et al., 2008, str. 31–33).

- Načelo tajnosti

Podatki zavezancev za davek se obravnavajo kot davčna tajnost v skladu s tem zakonom in zakonom o obdavčenju in drugimi splošnimi akti, ki urejajo pobiranje davkov (ZDavP-2, 8. člen).

To načelo ščiti zavezanca za davek pred razkritjem njegovega materialnega položaja, ki je iz davčnih podatkov razviden ali se lahko nanj sklepa. Načelo tajnosti je zgolj podlaga za celoten sklop pravil, ki po tem zakonu oziroma povezanih davčnih predpisih opredeljujejo davčno tajnost kot poseben pravni režim varstva občutljivih podatkov. Zato mora davčni organ kot zaupne varovati podatke, ki jih zavezanec za davek v davčnem postopku posreduje davčnemu organu, s katerimi razpolaga. Davčno tajnost morajo varovati vse osebe, ki zaradi narave svojega dela pridejo v stik s temi podatki. Te osebe ne smejo posredovati teh podatkov tretjim osebam. Vsak dokument, ki je davčna tajnost, mora biti označen kot tak, da lahko vsi, ki se kakor koli z njim srečajo, takoj vedo, za kakšno vrsto dokumenta gre (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 72).

- Načelo izpolnjevanja davčnih obveznosti

Zakonito izpolnjevanje davčnih obveznosti pomeni dolžnost posameznika, ki doseže določen dohodek ali ima premoženje ali premoženjske pravice ali druge prejemke, ki so podvrženi plačilu davka, da prispeva za splošne družbene potrebe, tako da plača davek v višini in na način ter v rokih, ki jih določa zakon oziroma na podlagi zakona izdani predpis. Zavezanec mora davčni organ obvestiti o dohodkih in pravicah, podvrženih plačilu davka. Davek mora plačati v višini, ki jo določa zakon. Zakon o obdavčenju je podlaga za določitev višine davka. Davku pa so lahko prištete še zakonite zamudne obresti in denarne kazni, izrečene v davčnem postopku, ter takse. Pravočasno je plačevanje davka opravljeno, če je zavezanec oziroma plačnik plačal v izpolnitvenem – paricijskem roku, ki je določen z odločbo, in je praviloma 30 dni od dneva vročitve odločbe oziroma v primeru davčnega obračuna oziroma davčnega odtegljaja v roku, ki je določen za posamezno vrsto davka.

- Načelo dolžnosti dajanja podatkov

Zavezanci za davek morajo davčnemu organu dajati resnične, pravilne in popolne podatke, ki jih davčni organ potrebuje za pobiranje davka. Zavezanci za davek pri vodenju davčnega postopka sodelujejo z davčnim organom pri ugotavljanju dejstev v breme in korist zavezanca. Zavezanci za davek morajo navesti vsa dejstva, na katera opirajo svoje zahteve, in predlagati dokaze, s katerimi se ta dejstva dokazujejo.

Organi in druge osebe, ki razpolagajo s podatki, pomembnimi za odločanje v davčnih zadevah, so dolžni posredovati davčnemu organu te podatke brezplačno, razen če zakon ne določa drugače (ZDavP-2, 10. člen).

Pri pobiranju davkov mora davčni organ imeti dostop do določenih podatkov, ki so pomembni za določitev davčne obveznosti in tudi za nadzor nad tem, ali so zavezanci za davek posredovali oziroma navedli pravilne podatke. 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 korist,
- da dajejo resnične podatke,
- da sodelujejo z davčnim organom pri ugotavljanju dejstev, ki so v njihovo breme ali korist,
- da navedejo oziroma predložijo vsa dejstva, na katera opirajo svoj zahtevek, in predložijo dokaze, s katerimi ta dejstva dokazujejo,
- da davčne podatke davčnemu organu posredujejo brezplačno (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 78).

3.3 NAČELA DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA IN NAČELA DAVČNE IZVRŠBE

Davčni inšpekcijski nadzor izvajajo davčni inšpektorji, ki so javni uslužbenci s posebnimi pooblastili. Davčni inšpekcijski postopek je posebni upravni postopek, posebnost le-tega pa je v nezmožnosti izoginitve subsidiarni rabi ZIN ter ZUP.

Nadzor se po načelu materialne resnice opravlja zavezancu v breme in korist (ZDavP-2, 128. člen, 1. odstavek). Uradna oseba v notranjem nadzoru pri davčnem organu oziroma inšpektor v zunanjem inšpekcijskem nadzoru mora zbrati vsa dejstva in vse okoliščine, ki vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti. Torej mora iskati vsa dejstva, ki so v breme zavezanca ali v njegovo korist. Zavezancu mora priznati vse ugodnosti ali olajšave, ki bi jih lahko uveljavil, če jih ne pozna.

Dodatno davčno inšpekcijo zavezuje načelo izbire zavezancev oziroma predmeta nadzora v davčnih inšpekcijskih postopkih, ki temelji na ustavnih kavitelah enakosti pred zakonom in prepovedi zlorabe oblasti (načelo pravne države). Vseh zavezancev namreč ni mogoče nadzirati glede vseh obveznosti v vseh časovnih obdobjih. Glede načela izbire za davčni inšpekcijski nadzor je določeno, da se le-ta opravi na podlagi objektivnih kriterijev, ki morajo upoštevati načelo enakomernega inšpekcijskega nadziranja vseh zavezancev za davek in načelo pomembnosti davka, ki ga zavezanec za davek prispeva v javnofinančnih prihodkih. Podlaga za izbor zavezancev je letni načrt inšpekcijskega nadzora (Jerovšek et al., 2008, str. 316, 317).

Poleg tega ZIN določa še štiri dodatna načela. Dve načeli od teh predstavljata samo delno dopolnitev ali nadgradnjo načel ZUP, to sta načelo samostojnosti in načelo

varstva javnega in zasebnih interesov. Načeli javnosti in sorazmernosti pa sta opredeljeni posebej v ZIN, čeprav njune elemente prav tako delno zasledimo že v ZUP.

Načelo samostojnosti določa, da so inšpektorji pri izvajanju inšpekcijskega nadzora samostojni v okviru svojih pooblastil. Samostojnost se odraža tudi na organizacijski, ne le na individualni ravni, saj je zlasti inšpektoratu kot prvostopenjskemu organu zagotovljena in hkrati naložena samostojnost pri odločanju v razmerju do hierarhično višjega pritožbenega organa.

Načelo varstva javnega interesa in varstva zasebnih interesov je nadgradnja načela varstva pravic strank in javne koristi v ZUP. Inšpektor mora v inšpekcijskem postopku pri opravljanju nadzora varovati javni interes in hkrati interes pravnih in fizičnih oseb. To načelo poudarja dolžnost inšpektorja, da lahko poseže v položaj pravne ali fizične osebe le toliko, kolikor je nujno potrebno, da se zavaruje javni interes oziroma javna korist.

Načelo javnosti nalaga inšpektorju oziroma inšpekcijskemu organu, da seznanja oziroma obvešča o svojih ugotovitvah in z odločbami ter zapisniki odrejenih ukrepov, da bi se zavarovale pravice pravnih in fizičnih oseb oziroma da bi lahko take fizične ali pravne osebe preventivno ravnale. Načelo javnosti se izvede tako, da se o ukrepih obvešča javnost s sredstvi javnega obveščanja ali da se določene kategorije oseb, ki bi lahko bile posebej ogrožene, na poseben način obvesti o odrejenih ukrepih.

Načelo sorazmernosti določa, da mora inšpektor pri odrejanju ukrepov in izvajanju svojih pooblastil ravnati v sorazmerju med z zakonom odrejenim ukrepom in ciljem, ki naj ga ta ukrep doseže. Pri vsakem odločanju mora inšpektor izvesti tehtanje med ukrepi in cilji. Pri izbiri ukrepov mora upoštevati težo kršitve in izreči ukrep, ki je za zavezanca ugodnejši. V skladu s tem načelom zakon določa tudi stopnjevanje ukrepov od milejših k strožjim (Kovač v: Jerovšek in Kovač, 2008, str. 168–171).

V postopku davčne izvršbe so določena posebna načela davčne izvršbe, nekatera izhajajo neposredno iz zakona, medtem ko je načelo socialne pravičnosti razvila teorija. Ta načela so:

- načelo socialne pravičnosti varuje zavezanca, da se ohranja njegova minimalna socialna zaščita. Izvajanje načela oziroma konkretnih pravil ZDavP-2 pomeni, da se izvršba ne opravi, če bi z izvršitvijo davčne obveznosti zavezanec ogrozil preživljanje sebe in tistih, ki jih je po zakonu dolžan preživljati. To načelo določa, da so nekateri osnovni oziroma socialni prejemki in osnovni predmeti za življenje izvzeti iz predmeta izvršbe, bodisi po vrstah dajatev ali predmetov rubeža (npr. invalidnina, otroški dodatek, denarna socialna pomoč, kurjava in hrana za šest mesecev, osnovna obleka in obutev, posteljnina, štedilnik, hladilnik, pralni stroj, poročni prstan ...);
- načelo sorazmernosti je temelj, da se v izvršbi uporabi izvršilno sredstvo oziroma način izvršbe, ki je primeren višini davčne obveznosti. Izbrano sredstvo mora biti uravnoteženo z višino dolga. Davčni organ mora določiti najmilejše sredstvo za zavezanca, ki še doseže učinek izvršbe, to je plačilo davka;

- načelo varstva osebnega dostojanstva dolžnika temelji na Ustavi RS in je primer programske norme. Načelo terja, da se izvršba opravi na način, ki ne žali dostojanstva zavezanca in njegovih družinskih članov oziroma z zavezancem povezanih oseb. Zavezanca se obravnava kot osebo, ne kot objekt. Davčni organ mora poskrbeti, da je davčna izvršba za dolžnika čim manj neugodna (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 151, 152).

4 UDELEŽENCI

Udeleženci davčnih postopkov, to so organi in zavezanci za davek, ki so opredeljeni v tretjem poglavju 11. člen ZDavP-2.

4.1 PRISTOJNOST

Državni organi, pristojni za pobiranje davkov, po tem zakonu so:

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

Bistveni poudarek tega člena je, da so navedeni organi, pristojni za pobiranje davkov, pod pogojem, da gre za upravno – davčno ali drugo zadevo, v kateri se odloča o pobiranju davkov ali gre za dejanja v zvezi s tem. Po tem zakonu pa ravnajo tudi nosilci javnih pooblastil (gre za prenos nalog z države na druge organe, na primer agencije, javne zavode itd.), kadar je tako določeno s tem zakonom in z drugimi predpisi. Navedeno pomeni, da imajo nosilci javnih pooblastil v postopkih odmere, pobiranja in prisilne izterjave javnih dajatev enake pravice in obveznosti kot davčni organ (Jerovšek et al., 2008, str. 40).

Stvarna pristojnost je pooblastilo (hkrati upravičenje in dolžnost), da določen organ odloča v posamičnih konkretnih zadevah na določenem področju.

Davčna uprava Republike Slovenije – DURS – oziroma v skladu z Zakonom o davčni službi (Uradni list RS, št. 57/04, 139/04, 17/05 – UPB1, 59/05 Odl. US: U-I-108/05-19, 114/06, 1,07 – UPB2, 40/09, ZDS-1) posamezni davčni uradi so stvarno pristojni za odločanje v davčnem postopku na prvi stopnji, Carinska uprava Republike Slovenije – CURS – oziroma območni carinski uradi pa so po Zakonu o carinski službi (Uradni list RS, št. 56/99, 52/02 – ZDU-1, 110/02 – ZGO-1, 57/04, 103/04 – UPB1, 113/05 – ZJU-B, 40/09, ZCS-1) stvarno pristojni za odločanje v upravnih postopkih v carinskih zadevah. Status organa, in ne le notranje organizacijske enote (kot izpostave in referati), ima torej po ZDS-1 oziroma ZCS-1 vsak območni oziroma posebni in generalni davčni/carinski urad, saj oba zakona eksplicitno določata med nalogami uradov vodenje postopkov in odločanje v njih. Tako v davčnih kot carinskih zadevah na drugi stopnji odloča Ministrstvo za finance, kar je v skladu s splošnimi pravili Zakona o državni upravi (Uradni list RS, št. 52/02, 56/03, 83/03 – UPB1, 45/04 – ZdZPKG, 61/04-UPB2, 123/04, 24/05 – UPB3, 93/05, 113/05 – UPB4, 126/07 – ZUP-E, 48/09, ZDU-1). Kadar pravila o pristojnosti niso jasna, se sproži kompetenčni spor po ZUP. V davčnih zadevah gre lahko za spor med davčnim in carinskim uradom oziroma Ministrstvom za finance. Kršitev pravil o stvarni pristojnosti je bistvena

postopkovna napaka, torej samostojni razlog za uporabo pravnih sredstev, na katerega je davčni organ dolžan paziti po uradni dolžnosti.

Krajevno pristojnost posameznih davčnih organov določajo posamezni predpisi, ki urejajo organizacijo teh organov, to sta predvsem ZDS-1 in ZCS-1 in njuni izvedbeni predpisi, ponekod tudi posebni zakoni. Krajevna pristojnost je pooblastilo organu, da odloča na določenem območju po v zakonu navedenih naveznih okoliščinah. O krajevni pristojnosti ne govorimo le pri območnih istovrstnih organih, kot je petnajst davčnih ali deset carinskih uradov, temveč imata krajevno pristojnost tudi posebni davčni urad ali Ministrstvo za finance, vendar se ta razteza na območje cele države. 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 ter gospodarske družbe, katerih skupni prihodki so v preteklem davčnem letu presegli 50.000.000 evrov. Poglavitno merilo določitve krajevne pristojnosti med območnimi uradi je v ZDavP-2 vpis zavezanca v davčni register, ki se izvrši po določbah ZDS-1 po uradni dolžnosti ali po predložitvi prijave zavezanca po podatkih iz centralnega registra prebivalcev, ki ga vodi Ministrstvo za notranje zadeve (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 112).

Slika 1: Organizacijska struktura DURS.

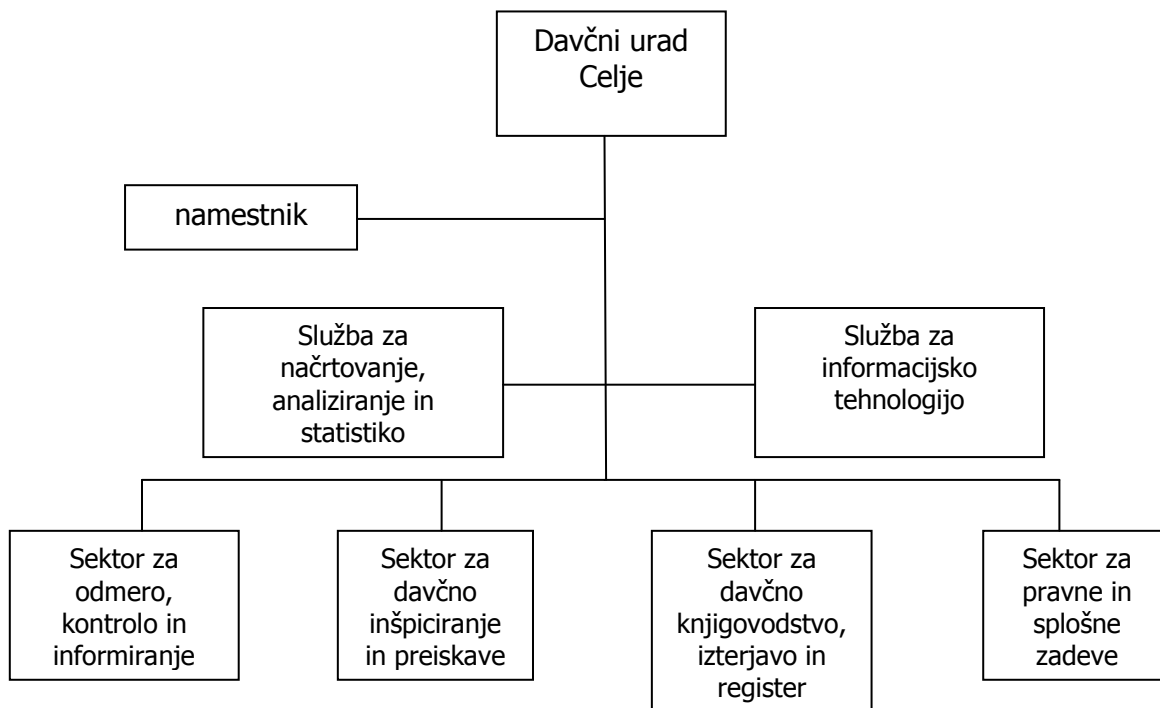


Vir: DURS, 5.4.2010.

Davčna uprava Republike Slovenije je organ v sestavi Ministrstva za finance. Sedež DURS je v Ljubljani. Sestavljajo jo Generalni davčni urad (ima dvojno pristojnost, in sicer vodi določene postopke in je koordinator ostalih uradov) in davčni uradi. Slednji so organizacijske enote davčne uprave, ki se ustanavljajo za opravljanje nalog davčne službe na določenem območju ali za določeno področje dela. Izpostave in referati so teritorialne organizacijske enote davčnih uradov. DURS vodi generalna

direktorica oziroma generalni direktor, ki vodi tudi Generalni davčni urad. Generalni direktor je za svoje delo in delo službe odgovoren ministru, pristojnemu za finance. Davčni urad vodi direktorica oziroma direktor. Direktor odloča v davčnem postopku na prvi stopnji, za svoje delo in delo davčnega urada je odgovoren generalnemu direktorju (po ZDS-1, 9., 10. in 15. člen).

Slika 2: Organizacijska struktura Davčnega urada Celje.



Vir: DURS, 5.4.2010.

Carinsko upravo sestavljajo organi, in sicer Generalni carinski urad, 10 carinskih uradov kot območnih organizacijskih enot uprave, ustanovljenih za posamezno območje in izpostave kot notranje organizacijske enote carinskih uradov.

Po ZDavP-2 ravna tudi drugi organi, kadar o davčnih in drugih zadevah odločajo o davkih. To so na primer zbornice, kjer je obvezno članstvo in javni zavodi (RTV Slovenija). So nosilci javnih pooblastil (gre za prenos nalog z države na druge organe, na primer agencije, javne zavode ...). Nosilci javnih pooblastil imajo v postopkih odmere, pobiranja in prisilne izterjave javnih dajatev enake pravice in obveznosti kot davčni organ. Tako po ZDavP-2 RTV Slovenija za fizično in pravno osebo, ki ne plača prispevka in za katero ugotovi, da je zavezanec za prispevek, izda odločbo o obveznosti plačila prispevka. RTV prispevek je posebna oblika javne dajatve, predpisana z zakonom o Radioteleviziji Slovenija in je najpomembnejši vir financiranja nacionalne radiotelevizije. Zavezanec za plačilo je vsakdo, ki ima oziroma

uporablja (omogoča) radijski ali televizijski sprejemnik (povz. po Jerovšek et al., 2008, str. 40, 778).

4.2 ZAVEZANCI

Po ZUP je stranka v upravnem postopku vsaka fizična in pravna oseba, ki je lahko nosilec pravic in obveznosti. Stranka je lahko tudi oseba, ki v postopek vstopi, da bi v njem zavarovala svoje pravne koristi (stranski udeleženec). Torej poznamo aktivno stranko (oseba, ki je nosilec pravic), pasivno stranko (oseba, zoper katero teče postopek in se ji nalagajo obveznosti) in stranskega udeleženca. Oseba, ki želi nastopati v postopku kot stranka, mora imeti pravno sposobnost (fizična oseba jo dobi z rojstvom, pravna pa z ustanovitvijo) in poslovno sposobnost (fizična oseba jo dobi s polnoletnostjo oziroma sklenitvijo zakonske zveze) ter stvarno legitimacijo (upravičenje ali obveznost v predpisu). Stranka lahko v postopku nastopa sama ali po svojem zakonitem zastopniku ali pooblaščenju (povz. po Jerovšek, 2007, str. 66, 67).

Zavezanci za davek ZDavP-2 so:

1. davčni zavezanec;
2. plačnik davka za račun enega ali več davčnih zavezancev; pravni naslednik davčnega zavezanca oziroma plačnika davka ali skrbnik davčnega zavezanca oziroma plačnika davka ali njegovega premoženja;
3. oseba, ki je v postopku davčne izvršbe, je v skladu s tem zakonom dolžna plačati davek (ZDavP-2, 12. člen, 1. odstavek).

Pojem zavezanec za davek, kot je opredeljen v zakonu, je izrazito širok in zajema vse, ki so ali so potencialno lahko zavezani za izpolnitev celotne ali dela davčne obveznosti. Med zavezance za davek zakon prišteva davčnega zavezanca, torej osebo, katere dohodek, premoženje ali pravni posli so predmet obdavčitve; carinskega dolžnika oziroma osebo, ki bi lahko postala dolžnik v skladu s carinskimi predpisi; plačnika davka za račun enega ali več davčnih zavezancev.

5 FAZE DAVČNEGA POSTOPKA

5.1 ZAČETEK DAVČNEGA POSTOPKA

Davčni postopek začne davčni organ po uradni dolžnosti ali na zahtevo stranke. 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. V davčnih zadevah, v katerih je za začetek postopka potrebna zahteva stranke, sme davčni organ začeti in voditi postopek samo, če je taka zahteva podana. Davčni postopek se na zahtevo stranke začne z dnem vložitve zahteve stranke, razen če davčni organ zahtevo zavrže (Kovač, 2008, str. 70).

Za postopek po uradni dolžnosti gre, ko zavezanci oddajo napoved, vendar na podlagi predhodnega (javnega) poziva davčnega organa. O začetku postopka se praviloma ne izda akt, razen če zakon določa drugače. Pomembno je stališče, da če organ ne uvede postopka, vložnih zahtev ali opozorila nima nobenega pravnega sredstva, na podlagi katerega bi lahko izsilil uvedbo postopka po uradni dolžnosti.

Kadar se začne postopek le na zahtevo stranke, mora biti podana kot vloga. Vloga pomeni podajo izjave volje, zato je običajno zanjo predpisana določena obličnost. Vloge se podajo pisno ali ustno na zapisnik ali elektronsko z varnim e-podpisom. Tipični davčni postopki na zahtevo so na primer, ko zavezanec uveljavlja odpis, odlog oziroma obročno plačilo davčne obveznosti ali vračilo preveč plačanega davka v preplačilu pod 10 evri (nad tem zneskom se preplačan davek vrne po uradni dolžnosti). Posebnosti glede načina vložitve vlog določa še področna zakonodaja, na primer v carinskih zadevah, ko vlogo predstavlja le ustna izjava ali konkludentno dejanje (deklariranje s spontanim dejanjem, ko na primer zavezanec odkima, češ da nima blaga za carinjenje). Praviloma se vloga vložijo v slovenščini. Pri vlogah strank mora organ po uradni dolžnosti ves čas postopka paziti na obstoj procesnih predpostavk za uvedbo in potek postopka po 129. členu ZUP (na primer, če poda zahtevo za odlog plačila davka oseba, ki ji davek še ni odmerjen, na primer v inšpekcijskem postopku, se ta zavrže, saj pravice ni uveljavljala oseba, ki bi sploh izpolnjevala pogoj stvarne legitimacije, torej bi bila dolžna davek plačati). Procesne predpostavke so obstoj upravne zadeve, lastnost stranke, rok vloge in prepoved odločanja dvakrat o isti stvari. Če v postopku kot zavezanec nastopa stranka brez opravilne sposobnosti, jo mora pri podajanju izjav volje v celotnem postopku zastopati zakoniti zastopnik (povz. po Jerovšek in Kovač, 2008, str. 115, 116).

ZDavP-2 določa, da davčni organ s predhodno notranjo kontrolo pripravi informativni izračun dohodnine, ki se šteje hkrati za napoved zaradi zagotovitve skladnosti s splošnim delom zakona, predvsem pa prevzema odgovornosti zavezanca za

resničnost, pravilnost in popolnost podatkov in hkrati za osnutek odmerne odločbe. Po vročitvi ima zavezanec 15 dni časa za ugovor zoper izračun, tako v smislu uveljavljanja davčnemu organu nepoznanih olajšav kot prijave dodatnih virov obdavčitve. Pravočasni ugovor v obliki dopolnjenega informativnega izračuna ima naravo zavezančeve napovedi. Sledi izdaja odločbe po podatkih organa in zavezanca z možnostjo pritožbe (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 118).

5.2 UGOTOVITVENI IN DOKAZNI POSTOPEK

Začetku postopka sledi ugotovitveni postopek, ki se nanaša na ugotavljanje dejstev in okoliščin, ki so po zakonu o obdavčitvi merodajni za odmero davka. Presoja pravilnosti uporabe materialnega prava je namreč možna šele potem, ko je dejansko stanje pravilno in popolno ugotovljeno (sklep VS RS, I-Up252/01). Ta zakon enako kot ZUP določa, da lahko davčni organ odloči na podlagi verjetno izkazanih dejstev le izjemoma, če tako določa ta zakon (na primer v skrajšanem ugotovitvenem postopku pri njunih ukrepih v javnem interesu) ali po zakonu o obdavčenju. Med verjetnostjo in materialno resnico ne bi smelo biti prevelike kvalitativne, temveč le kvantitativna razlika v stopnji prepričanja, saj je namen dokazovanja, da se uradna oseba prepriča o resničnosti pravno relevantnih dejstev; namen verjetnosti pa je, da se ustvari prepričanje o možnosti obstoja oziroma resničnosti neke okoliščine (Jerovšek, 1999, str. 41, v: Jerovšek et al., 2008, str. 189).

V ugotovitveni fazi postopka mora davčni organ 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 so pomembni za odmerno odločbo. Pri tem mora davčni organ strankam omogočiti, da zavarujejo in uveljavijo svoje pravice in interese, kar ta zakon določa poudarjeno glede na temeljna načela po ZDavP-2 in ZUP (zlasti načeli varstva pravic strank in načelo proste presoje dokazov). Po sodni praksi mora biti iz obrazložitve odločbe razvidno, katera (dokazana) dejstva so se ugotavljala in na katera je oprta odločitev (sodba VS RS, U657/92-7).

Po ZUP ločimo poseben ugotovitveni postopek kot pravilo in skrajšani ugotovitveni postopek pomeni hkratno izvedbo ugotovitvenega postopka in odločanja. Odločbo lahko davčni organ izda brez posebnega ugotovitvenega postopka, če spozna, da so podatki iz davčne napovedi oziroma vloge stranke popolni in pravilni ter jim sledi, ali pa če sam lahko pridobi uradne podatke, ki so pomembni za odločanje, in zaslišanje stranke ni potrebno.

Če se vodi skrajšani postopek namesto posebnega, je to bistvena kršitev pravil postopka. Po sodni praksi ni mogoče odločiti na temelju 1. točke 144. člena ZUP, če odločbe ni mogoče izdati na podlagi dejstev iz strankine vloge, temveč jih je treba preverjati prek izvedbe dokaza s cenilcem (sodba UpS v Ljubljani, U760/97) ali so podatki v davčni napovedi medsebojno neskladni, zaradi česar mora davčni organ

dejansko stanje razčistiti z dohodninskim zavezancem (sodba US RS, U 1478/02). Poseben ugotovitveni postopek se mora voditi, kadar se v postopku pojavi predhodno vprašanje, to je zaključena pravna celota, za katero organ ni pristojen, a je od njegove rešitve odvisna odločitev v postopku. V davčnih zadevah se predhodna vprašanja pojavljajo neredko, kajti odmera je odvisna od statusa zavezancev in lastnosti predmetov oziroma razmerij, ki določajo davčno osnovo, o čemer običajno odločajo sodišča ali nedavčni upravni organi.

Za ugotovitveni postopek veljajo poleg uvodnih temeljnih načel še dodatna načela, ki se nanašajo na celotni upravni postopek. Ta načela so določena v dihotomijah. Preiskovalno in razpravno načelo se nanašata na nosilca usmerjanja zbiranja dejstev in dokaznega gradiva. V ugotovitvenem postopku velja preiskovalno načelo, po katerem mora zavezanec predvsem dokazati dejstva, ki izkazujejo zmanjšanje obveznosti ali da obveznost ni nastala. Tako pri preiskovanju kot intervencijah (nujnih ukrepah) je treba upoštevati načelo sorazmernosti. Na podlagi sorazmernosti Sodišče evropske skupnosti presoja upravičenost nujnosti posegov. Načeli ustnosti in pismenosti se med postopkom prepletata, pri čemer so prednosti pismenosti in hkrati slabosti ustnosti formalizem, možnost dokazovanja in natančnost, medtem ko velja nasprotno za vzpostavitev neposrednega odnosa med udeleženci v postopku in možnost takojšnje razjasnitve morebitnih nejasnosti (Androjna, 1992, str. 138, v: Jerovšek et al., 2008, str. 192). V ugotovitvenem postopku je na podlagi ustne obravnave poudarjena ustnost. Načelo neposrednosti pomeni, da ista uradna oseba, ki je vodila celoten postopek, sama odloči, medtem ko je v upravnem postopku pogostejša posrednost na podlagi odločanja po drugi uradni osebi, kot je tista, ki je opravila posamezna procesna dejanja, tudi na podlagi instituta pravne pomoči in odločanja po kolegijem organu. Načelo koncentracije skuša poudariti pomen hkratnega oziroma časovno tesno povezanega ugotavljanja dejstev in odločitve in je izraženo na ustni obravnavi.

V zvezi s 74. členom ZDavP-2 je treba poudariti načelo dolžnosti posredovanja podatkov, po katerem morajo zavezanci davčnemu organu sporočiti resnične, pravilne in popolne podatke, ki jih davčni organ potrebuje za pobiranje davkov.

Ustna obravnava je osrednji dogodek oziroma procesno dejanje posebnega ugotovitvenega postopka. Ustna obravnava ima v upravnem postopku dva poglobljena namena:

- strankam se omogoči podajanje izjav in predlogov oziroma njihovo izpodbijanje,
- uradni osebi se omogoči skoncentrirano zbiranje in tehtanje za odločitev potrebnih dejstev, kar skupaj vodi v skupni cilj razjasnitve stvari.

Razpis ustne obravnave je po ZUP obvezen, če nastopajo stranke z nasprotnimi interesi ali gre za izvedbo dokazov prek prič, izvedencev in ogleda, sicer lahko pride do bistvene kršitve pravil postopka (Jerovšek et al., 2008, str. 195).

Poseben ugotovitveni postopek je cenitev davčne osnove, ki se izvede, ko davčni zavezanec ne izpolni v ustreznem obsegu obveznosti do davčnega organa. Glavni cilj

cenitve je čim pravilnejša ugotovitev davčnih osnov, kadar teh osnov ni mogoče zanesljivo ugotoviti ali izračunati z davčnimi napovedmi, davčnimi obračuni, knjigovodskimi listinami. Ugotavljajo se dejstva, ki davčnemu organu omogočajo določitev verjetne davčne osnove. Davčni organ mora v poteku tega postopka raziskati in upoštevati vsa dejstva, ki so merodajna za verjetno davčno osnovo. Za dosego cilja mora davčni organ v okviru postopka cenitve preveriti vse trditve, predstavitve in dokaze, ki jih davčni zavezanec predloži. Obstaja več možnih metod cenitve. Davčni zavezanec nima pravice zahtevati določene metode cenitve. Poznamo naslednje metode:

- notranja primerjava poslovanja; primerjajo razmere pri inšpiciranem davčnem zavezanecu, pri čemer se izhaja iz dejstva, da so obseg poslovanja, struktura podjetja, marže v ceni, število delojemalcev niso bistveno spremenili;
- zunanja primerjava poslovanja; uporabijo se podatki, ki so v istem časovnem obdobju in v podobnih okoliščinah opravljali enako ali podobno dejavnost, storitve, da so dosegali primerljive vrste dohodkov;
- kalkulacijska metoda; primerja se razmerje nabavne in prodajne cene, kjer se sklepa o prihodkih davčnega zavezanca;
- cenitev na podlagi primerjalnih podatkov; uporabijo se abstrahirani kazalniki več podjetij, ki so pridobili neko splošno veljavnost. Metoda ni najbolj natančna;
- cenitev na podlagi življenjskih izdatkov (zasebne porabe); uporablja se predvsem pri zavezancih, ki opravljajo svobodne poklice (zdravniki, odvetniki, znanstveniki, svetovalci ...). Ta metoda temelji na življenjskih izdatkih in zasebni porabi davčnega zavezanca;
- cenitev na podlagi prirasti premoženja, izračuna denarnega prometa; opazuje se celotna sprememba premoženja davčnega zavezanca v inšpiciranem obdobju. Vsi denarni izdatki morajo biti pokriti z denarnimi prelivmi, tako da so nepokriti denarni izdatki osnova za cenitev;
- varnostni pribitek; ni samostojna metoda cenitve. Pokriva samo nezajete poslovne dogodke zavezanca, katerih ni zajel v knjigovodstvo;
- matematično-statistične metode; davčni organ se opira na elektronsko podprto vodenje knjig in na ta način zajete podatke (povz. po Jerovšek et al., 2008, str. 169–175).

Dokazovanje je formalizirani način ugotavljanja resničnosti dejstev, ki jih je treba dognati. ZUP z načelom materialne resnice zahteva, da se odločba opira le na resnično dejansko stanje. Ločimo dokazovanje v širšem in ožjem smislu. Širše je dokazovanje dejavnosti zbiranja, izpeljave in presoje dokazov, torej miselni proces in njegova izvedba v zvezi s tem, katera dejstva je treba dokazati, s katerimi dokazili, kdaj in kako, in se konča z dokaznim sklepom. V ožjem smislu gre za presojo verodostojnosti pridobljenega dokaza za ugotovitev določenega dejstva in uporabo tistih dokazov, ki jih uradna oseba šteje za neizpodbojne kot podlago za odločitev v zadevi.

Obrnjeno dokazno breme, ko mora zatrjevano dokazati (v celoti) zavezanec sam, sicer se domneva nasprotno, velja le, kadar zakon tako določa (tipično v primeru

cenitve davčne osnove). Pri tem sodna praksa poudarja, da je treba zavezancu predočiti ne le ugotovitve davčne cenitve, ampak tudi metodo ugotavljanja davčne osnove, sicer je kršena ustavna pravica biti slišan oziroma braniti se.

Po sodni praksi pride pri dokazovanju močno do izraza temeljito načelo ekonomičnosti (14. člen ZUP). Izvajati je treba le tista dokazila, ki so potrebna, za kar ima organ celo možnost prisile. V tem smislu ni šikanozno, če organ v vabilu na ustno obravnavo zavezancu zagrozi in dejansko uporabi privedbo s policijo. Pri možnosti več dokazil se izbere verodostojnejše, cenejše in hitrejše; ob enakih rezultatih imajo prednost cenejša dokazna sredstva pred dražjimi.

5.3 STROŠKI V DAVČNIH POSTOPKIH

79. člen ZDavP-2 vsebuje specialne določbe o stroških glede na ureditev po ZUP. Ureditev stroškov določa, da vsako stranko bremenijo stroški, ki jih ima zaradi davčnega postopka. Te stroške predstavljajo stroški za prihod, zamuda časa in izgubljeni zaslužek. Gre za stroške, ki jih tudi ZUP v 113. členu šteje kot osebne stroške stranke. Ti stroški so po ZUP v postopkih po uradni dolžnosti, po ZDavP-2 pa v vseh postopkih zgolj breme zavezanca. Organ po drugi strani v postopkih po uradni dolžnosti sam krije stroške, kot so potni stroški uradnih oseb, stroški za oglase, obrazce in podobno. Glede stroškov postopka, ki jih zakon našteva le primeroma, to so izdatki za upravne takse, pravno zastopanje in strokovno pomoč, izdatki za priče, izvedence, tolmače in ogled, velja, da gredo v breme zavezanca le, če se je postopek zanj končal neugodno. Sicer plača navedene izdatke organ, ki vodi postopek. Če se ugotovitve davčnega organa ne razlikujejo od predloženega obračuna oziroma vložene napovedi, takrat organ in stranka krijeta vsak svoje stroške. Gre za tipičen primer uravnoteženja javnega in zasebnega interesa in poskus redefiniranja regulative v smislu povratne zanke od izvajanja do oblikovanja javnih politik. Kriterij namreč temelji na praksi vodenja inšpekcijskih postopkov in določanju razmerij o uspehu med zavezanci in davčnimi svetovalci. To pravilo velja tako v postopkih po uradni dolžnosti kot v postopkih na zahtevo (ali pritožbo) stranke. Če se ugotovitve organa oziroma navedbe stranke ne skladajo, nosi stroške tisti, katerega navedbe oziroma ugotovitve so se izkazale za napačne. Če na primer davčni organ ugotovi višjo davčno osnovo, kot izhaja iz davčne napovedi, stroške postopka nosi zavezanec. Če pa zavezancu v pritožbenem postopku uspe izkazati nižjo davčno osnovo, stroškov postopka ne nosi sam, niti za zastopanje ali izvedence. V primeru delnega uspeha se stroški delijo v sorazmerju z doseženim uspehom (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 129, 130).

Pri obračunavanju stroškov je poleg ZDavP-2 in ZUP treba upoštevati tudi Pravilnik o stroških v upravnem postopku (Uradni list RS, št. 86/05) glede odmere plačila ali nagrade za izvedensko delo, vrednotenje zastopstva itd. S tem pravilnikom se sicer urejajo način zaračunavanja in izplačevanja, merila glede oprostitve, obročnega

plačevanja in odloga, povračila ter način zaračunavanja in izplačevanja stroškov pričam, izvedencem in tolmačem.

Odločitev o stroških je obvezni del izreka odločbe. Odločitev o stroških se vpiše kot posebna točka izreka odločbe ali sklepa (če pride do pritožbe le zoper določene točke izreka, se tako dosežeta vsaj delna dokončnost in pravnomočnost drugih točk). Praviloma se stroški obračunajo v odločbi, s katero se odloči o predmetu postopka. Če stroški (ki se obračunavajo) niso nastali, se to navede. Če pa so nastali, je obvezno navesti naslednje:

- kdo jih mora plačati,
- koliko znašajo,
- do kdaj jih je treba plačati,
- komu oziroma kam se nakažejo (Jerovšek et. al, 2008, str. 206).

5.4 DAVČNA ODLOČBA

Odločba je konkretni upravni akt, v katerem se uporabljajo pravna pravila, vsebovana v zakonu ali drugem predpisu glede na ugotovljeno dejansko stanje. Odločba se izda, kadar se vsebinsko (meritorno) odloči o pravici, obveznosti ali pravni koristi stranke s področja upravnega prava. Upravna odločba v tem smislu pomeni operacionalizacijo abstraktnih pravnih norm. Praviloma se torej postopek konča z odločbo (izjemoma s sklepom ali drugače). Pri tem je treba opozoriti na temeljno razliko med odločbo in sklepom, saj se prva izda v smislu meritorne odločitve, po vsebinski presoji, ali po materialnem predpisu obstajajo pogoji za priznanje pravice ali naložitve obveznosti, medtem ko se sklep izda v primeru formalnih napak v postopku (na primer prepozna vloga) ali postranskih vsebinskih vprašanj glede na glavni predmet postopka (na primer izločitev uradne osebe, vpogled v spis, določitev ali podaljšanje roka) (Jerovšek et al., 2008, str. 208).

Sestavine odločbe in njihove sestavne dele določa ZUP (210.–216. člen), pri čemer ZDavP-2 pozna nekaj posebnosti glede izreka in obrazložitve (odmerne) odločbe. Torej se pri oblikovanju davčne odločbe upošteva najprej ZDavP-2, nato podrejeno oziroma dopolnilno ZUP. Odločba se praviloma izda v pisni obliki. Kot pisna se šteje tudi elektronska odločba. Odločba se izdelava v tolikih izvornikih, kot je potrebno glede na število strank v postopku in sam organ. Upoštevanje predpisov glede obličnosti in sestavin odločbe je eden izmed osnovnih elementov formalne zakonitosti. Odločba obsega po ZUP-u naslednje sestavne dele:

- uvod,
- naziv,
- izrek,
- obrazložitev,
- pouk o pravnem sredstvu,
- podpis uradne osebe in žig organa, čemur je treba dodati še sestavine po uredbi o upravnem poslovanju glede navedbe glave organa izdajatelja,

številke in datuma ter pisarniških odredb o vročanju in navedbo takse po Zakonu o upravnih taksah (Uradni list RS, št. 8/00, 44/00, 81/00, 33/01-ZVet-1, 45/01-ZZVR-1, 42/02, 18/04, 40/04-UPB1, 91/05, 114/05-UPB2, 131/06-ZPCP-2 (5/07 popr.), 14/07, 42/07-UPB3, 126/07, ZUT).

Uvod odločbe je namenjen presoji zakonitosti v pritožbenem in nadaljnjih postopkih, predvsem v smislu spoštovanja pravil o pristojnosti in zastopanju strank. Izrek ali dispozitiv ali tenor je najpomembnejši del upravne odločbe, ker ta med vsemi sestavnimi deli edini pridobi status izvršljivosti in z njim stranka pridobi pravico oziroma se ji naloži obveznost. Po sodbi VS RS, U 1549/93-5 postane pravnomočen le izrek odločbe in le-ta ima pravne učinke, dokler odločba ni na zakonit način odpravljena ali razveljavljena. Zato je treba v izreku odločiti o predmetu postopka in vseh zahtevkih strank. ZDavP-2 taksativno našteva, kaj vse mora vsebovati izrek odločbe o odmeri davka, naj gre za odmerno odločbo, ki se izda v odmernem postopku po zakonu o obdavčenju na podlagi davčne napovedi ali druge vloge ali brez napovedi ali inšpekcijsko odmerno odločbo, ki se izda v postopku davčnega nadzora na podlagi zapisnika. Izrek mora vsebovati:

- navedbo imena oziroma za pravne osebe naziva zavezanca, katerega sestavni del je označba zavezanca z identifikacijsko številko v davčne namene;
- posebej se navede plačnik davka, če ta ni ista oseba kot zavezanec, saj gre pri označbi osebe, na katero se odmera davka nanaša, za oznako stranke, ki jo odločba bremeni kot izvršilni naslov (gre za oznako osebe, zoper katero bo uperjena izvršba, če davek ne bo plačan v roku);
- nadalje se navede vrsta davka (na primer dohodnina, davek od dobička pravnih oseb, prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje);
- sledi navedba davčne osnove, torej vsote obdavčljivih virov dohodkov oziroma premoženja, od katere se davek odmeri, pri čemer je pri določenih davkih treba upoštevati opredelitev pojma osnova;
- glede na osnovo se uporabi določena davčna stopnja;
- izračun stopnje v povezavi z osnovo pa privede do navedbe zneska odmerjenega davka kot ključne obvezne sestavine izreka;
- davek mora vključevati morebitne obresti do dneva izdaje odločbe;
- posebej se označi morebitne že plačane akontacije davka, ki se odštejejo od zneska davka, ki ga je treba plačati, da dobimo neto davčno obveznost zavezanca;
- zaradi izvršljivosti izreka se obligatorno navedeta tudi rok plačila;
- račun, na katerega mora zavezanec plačati dolg;
- opozorilo, da bo davek v primeru, če ne bo plačan v določenem roku, prisilno izterjan;
- klavzula o nesuspenzivnosti pritožbe;
- stroški postopka (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 133, 134).

Poleg splošnih pravil zakon določa tri posebne položaje:

- če glede na vrsto davka oziroma specialno ureditev v posebnem zakonu davčne osnove in stopnje ni mogoče navesti, se le-ti ne navedeta;

- če je zavezanec z akontacijami preplačal davčno obveznost, se navede znesek vračila in način vračila;
- če gre za enostavno zadevo, izrek določbe vsebuje le osnovo, stopnjo in znesek odmerjenega oziroma vrnjenega davka.

Praviloma se odločba izda, ko je popolno ugotovljeno in dokazano dejansko stanje, potrebno za aplikacijo prava na konkretne okoliščine primera, pri čemer mora biti stranki tudi dana možnost soudeležbe. Edina izjema od tega pravila je začasna ali provizorna odločba, s katero se posamezna vprašanja ali razmerja uredijo pred koncem postopka, če je to glede na okoliščine primera neizogibno potrebno. Kadar so okoliščine primera take, da davčnemu organu niso znani vsi podatki, ki so pomembni za obdavčenje, in je treba izdati odločbo, saj je sama davčna obveznost nesporna, lahko torej davčni organ izda začasno odločbo.

Odločba, izdana na podlagi zapisnika, je sicer običajna odločba, za katero velja vse, kar velja za vsako odločbo. Posebnost pa je v roku izdaje, saj mora biti izdana najpozneje v 30 dneh od prejema pripomb na zapisnik oziroma izteka roka za pripombe (če niso dane). Navedbe iz zapisnika se povzamejo kot del ugotovitvenega in dokaznega postopka v obrazložitev odločbe. Po načelu zaslišanja stranke (9. člen ZUP) je po obsežni sodni praksi bistveno, da se davčni organ v odločbi izjasni glede pripomb zavezanca, če jih je ta podal, čeprav prepozno, a pred izdajo odločbe (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 132, 133).

5.5 VROČANJE V DAVČNIH POSTOPKIH

Vročitev (odločbe) sledi fazi sprejema meritorne odločitve. Prenos uradnih upravnih dokumentov od organa k stranki je nujna komponenta v komunikaciji med izvršilno vejo oblasti na eni strani ter posamezniki in pravnimi osebami na drugi. Vročitev je ključno procesno dejanje, saj se odločba po teoriji in praksi šteje za izdano šele z vročitvijo.

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 in obračunu, se vročajo z navadno vročitvijo. Vročitev je opravljena 15. dan od dneva odpreme, če ta zakon ne določa drugače (ZDavP-2, 85. člen 1. odstavek).

V praksi je z vročanjem kljub običajnemu pojmovanju vročanja kot nezahtevnega tehničnega opravila že zdaj izjemno veliko različnih težav, ki neredko izvirajo iz nepravilnega ravnanja vročevalca (pošte). Poudariti je treba, da so napake vročevalca v razmerju do zavezanca napake organa, zato je treba v takih primerih vročitev izvesti ponovno. Navadna vročitev bo predvidoma povzročala v več primerih še več težav, kjer pa je treba poudariti stališče sodišč v upravnem sporu, po katerem je treba kakršen koli dvom o vročitvi ali datum vročitve tolmačiti v korist stranke

(sodba VS RS, U77/94-9). Vendar pa davčni organ izvršilni naslov (odločbo, sklep ali drug dokument) vroči zavezancu ne glede na princip navadne vročitve osebno, če zavezanec obveznosti ne izpolni (poravna) v paricijskem roku. Če se pri vročanju zgodi pomota, moramo ločiti bistveno od nebistvene. Nebistvena pomota je manjkajoč podpis vročevalca na vročilnici ali podobno; ta se niti ne popravlja, saj je važno, da je oseba, ki ji je dokument namenjen, tega dejansko dobila. Bistvena pomota je, če se pisanje ne vroči stranki; ta se mora popraviti, lahko s ponovno vročitvijo dokumenta. Pri osebnem vročanju je treba razlikovati več situacij glede na to, ali je naslovnik fizična ali pravna oseba in ali je neposredni zavezanec ali strankin pooblaščenec. Kadar fizična oseba nima pooblaščenca, se vroča le stranki. Kadar ima pooblaščenca, na primer odvetnika ali davčnega svetovalca, se vroča spet osebno, a le pooblaščenca. Če je naslovnik pravna ali fizična oseba, ki opravlja dejavnost, tipično samostojni podjetnik, in nima pooblaščenca ali pa je pooblaščenec fizične ali pravne osebe pravna oseba (na primer odvetniška družba), se vroča osebi, ki je pri tej pravni osebi z internimi pravili pooblaščenca za sprejem pošte.

Če je potrebno opraviti vročitev tako, da se dokument objavi na oglasni deski organa in na enotnem državnem portalu e-uprava in če dokument vsebuje podatke, ki se štejejo za davčno tajnost, se namesto dokumenta objavi zgolj obvestilo o dokumentu, ki vsebuje osnovne podatke iz dokumenta. V obvestilu se navede osebno ime, letnico rojstva, oziroma firmo zavezanca za davek, njegov naslov, pravilno številko in datum dokumenta, ki se vroča, datum objave na oglasni deski in portalu ter davčni urad in izpostavo, ki je dokument izdala (povz. po ZDavP-2A, 4. člen).

Z novim 267. členom ZDavP-2 (ZDavP-2B, 84. člen) se podaljšuje rok za sestavitev in odpremo informativnega izračuna dohodnine. Po novem je 31. maj skrajni rok, do katerega mora biti informativni izračun dohodnine odpremljen, prej pa je le-ta moral biti do tega datuma tudi že vročen. Če zavezanec v letu 2010 ne bo dobil izračuna do 15. junija, mora napoved vložiti sam do 2. avgusta. V noveli je tudi sprememba roka o opravljeni vročitvi, in sicer se skrajšuje z 20 na 15 dni od dneva odpreme.

5.6 PRAVNA SREDSTVA

V davčnem postopku se lahko uporabi sedem pravnih sredstev, pritožbo kot redno pravno sredstvo in šest izrednih pravnih sredstev. Pravna sredstva so oblika notranjega upravnega nadzora nad zakonitostjo upravnih aktov in so po 158. členu Ustave RS edini način, s katerim se lahko dokonča oziroma pravnomočna odločba odpravi, razveljavi oziroma spremeni; do tedaj pa ima pravni učinek in je izvršljiva. S tem se izraža načelo pravne države, po katerem ima pravna varnost prednost pred pravno pravilnostjo, kajti tudi raba pravnih sredstev (razen ničnosti) je časovno omejena. Pri pravnih sredstvih se v davčnem postopku pretežno kombinirano uporabljata ZDavP-2 in ZUP. ZDavP-2 pozna nekaj posebnosti pri ureditvi treh pravnih sredstev, ki jih sicer že obširnejše določa ZUP, to so:

- pritožba,

- obnova postopka in
 - odprava, razveljavitev oziroma sprememba odločbe po nadzorstveni pravici.
- Posebni primeri odprave, razveljavitve in spremembe odločbe po 90. členu ZDavP-2 pa predstavljajo posebno izredno pravno sredstvo, kjer se ZDavP-2 torej uporablja dopolnilno glede na ZUP (ZUP tega pravnega sredstva sploh ne pozna).

5.6.1 Redna pravna sredstva

Pritožba je v upravnih postopkih pravilo, kar izhaja iz več določb Ustave RS in 13. člen ZUP (temeljno načelo pravice do pritožbe). Če je dovoljena pritožba, v pouku o pravnem sredstvu konkretne določbe pa je navedeno, da ima stranka le pravico do tožbe na sodišče, potem odločba z vročitvijo sklepa sodišča o zavrženju tožbe zaradi neizčrpanja predhodnih pravnih sredstev po zakonu o upravnem sporu (Uradni list RS, št. 105/06, 26/07, 122/07, 65/08, 119/08, 54/09, ZUS-1), še ne postane dokončna in pravnomočna, šele tedaj začne teči rok za pritožbo. Zoper sklep pritožba praviloma ni dovoljena. Da gre za pritožbo, mora organ upoštevati, čeprav stranka vlogo naslovi kako drugače (na primer prošnja), če je to iz vloge nedvoumno razvidno. Prav tako velja nasprotno – če bi na primer vložnik svojo zahtevo naslovil kot pritožbo, po vsebini pa bi šlo za predlog za vrnitev v prejšnje stanje, bi moral organ ravnati v skladu z dejansko vsebino vloge, kar posledično pomeni tudi stvarno pristojen organ (o vrnitvi v prejšnje stanje odloča prvostopenjski organ, o pritožbi pa drugostopenjski). Pritožnik mora za popolnost vloge navesti, iz katerega razloga se pritožuje. Po 237. členu ZUP so razlogi za pritožbo nepopolno ali napačno ugotovljeno dejansko stanje, napačna uporaba materialnega prava in kršitve pravil postopka. Med slednje že zakon uvršča tako imenovane bistvene ali absolutne napake v postopku, katerih obstoj je samostojen razlog za pritožbo in jih mora organ druge stopnje, ne glede na to, ali se pritožnik nanje sklicuje ali ne, preveriti po uradni dolžnosti. Obstoj katere koli take napake bi namreč pomenil veliko verjetnost, da bi bila odločitev v postopku drugačna, če do kršitve ne bi prišlo. Gre za sedem bistvenih napak:

- kršitev pravil o stvarni pristojnosti,
- sodelovanje strank, ki nimajo tega položaja oziroma spregled oseb, ki bi morale sodelovati kot stranke,
- kršitev načela zaslišanja stranke,
- kršitev pravil o rabi jezika v postopku,
- kršitev pravil o zastopanju,
- sodelovanje uradne osebe, ki bi zaradi pristranskosti morala biti izločena in
- napaka, katere posledica je, da se odločbe ne da preizkusiti (na primer pomanjkljiva obrazložitev ali neskladnost posameznih sestavnih delov iste odločbe) (Jerovšek et al., 2008, str. 221–223).

Pritožbo je treba vložiti pri organu prve stopnje, ki namreč mora opraviti formalni preizkus pritožbe (ali je odločba dopustna, vložena po upravičeni osebi in pravočasna). Če je pritožba vložena v roku, a je nepopolna (na primer poslana po

faksu, torej brez izvirnega lastnoročnega podpisa vložnika), se šteje za pravočasno, če je pozneje dopolnjena. Če pritožnik pošlje pritožbo neposredno organu druge stopnje, ga ta prvostopenjskemu odstopi. Pritožbo lahko vložijo osebe v položaju stranke, torej sam zavezanec, morebitni stranski udeleženci in zastopnik javnega interesa ter zastopnik zavezanca. Po sodni praksi ni pomembno, ali je dal pooblaščenec oziroma stranka kako izjavo volje v soglasju z drugim. Izjave stranke veljajo ne glede na voljo pooblaščenca, izjave pooblaščenca pa, če so v okviru pooblastila in ne nasprotujejo danim izjavam stranke.

Rok za pritožbo je po ZUP in tudi ZDavP-2 praviloma 15 dni od vročitve odločbe oziroma sklepa. Poseben, daljši, rok velja z ZDavP-2, uveden je 30-dnevni rok za pritožbe zoper inšpekcijske odločbe, a le-tiste, ki zavezancu odmerijo davčno obveznost. Pritožba je devolutivno pravno sredstvo, saj utemeljenost pritožbe namreč presoja kot stvarno pristojno Ministrstvo za finance, in ne davčni organ, ki je odločbo izdal. Pri tem lahko sprejme naslednje odločitve: pritožbo zavrže, zavrne ali ji ugotovi in v slednjem primeru prvostopenjsko odločbo spremeni, ugotovi za nično oziroma odpravi in samo reši zadevo ali jo vrne v ponovno odločanje. Rok za odločitev na drugi stopnji je po ZUP dva meseca od vložitve pritožbe. ZUP posebej ureja pritožbo zaradi molka organa. Če organ v predpisanem roku ne izda odločbe ali sklepa, se šteje, kot da je bil strankin zahtevek rešen zavrnilno, s čimer se stranki omogoči uveljavljanje pravnih sredstev. Molk organa ni nezakonito delo, vendar lahko stranki škoduje. Stranka, ki je vložila zahtevek, lahko zato v takem primeru pritožbo vloži takoj po preteku rokov in kadar koli do izdaje odločbe. Zaradi molka organa stranka ni vezana na rok za pritožbo in lahko vloži pritožbo vse do takrat, dokler molk organa traja (Jerovšek et al., 2008, str. 224–226).

Pritožba je v davčnem postopku načeloma nesuspendivna, a to velja le pri odmeri davka. Pri pritožbah zoper odločbe, ki niso odmerne (na primer carinski urad izda dovoljenje v obliki odločbe), velja splošno pravilo ZUP, da pritožba zadrži izvršitev odločbe. Klavzula o nesuspendivnosti se obvezno vpiše v posebno točko izreka, pravna podlaga za nesuspendivnost se navede ob obrazložitvi odločbe. Razlog nesuspendivnosti pritožbe v davčnem postopku kot sicer velikega posega v pravice strank je v javnem interesu, ki se izraža v zadostnih javnih sredstvih za zadovoljevanje skupnih družbenih potreb. Kljub načelni nesuspendivnosti pritožbe je zaradi pravne varnosti in racionalnosti tako na strani zavezanca kot davčnega organa določeno, da se lahko odredi odlog izvršbe, torej določi suspendivni učinek pritožbe do odločitve drugostopenjskega organa.

5.6.2 Izredna pravna sredstva

Izredna pravna sredstva so namenjena izpodbijanju dokončnih in pravnomočnih odločb v primeru hujših kršitev. Značilnost teh sredstev je, da jih je mogoče uporabiti v primerih taksativno naštetih razlogov v posameznem izrednem pravnem sredstvu. Stranka ali druga upravičena oseba mora v svoji vlogi navesti, katero izredno pravno

sredstvo in kateri razlog uveljavlja. Izredna pravna sredstva nimajo suspenzivnega učinka na odločbo, zoper katero so vložene. Z izrednim pravnim sredstvom se lahko odločba:

- odpravi in se odpravijo vse posledice, ki so na podlagi odpravljene odločbe že nastale, učinek za nazaj;
- razveljavi, razveljavitev učinkuje samo za vnaprej;
- izreče za nično in vzpostavi stanje, kakršno je bilo pred njeno izdajo (Jerovšek, 2007, str. 147).

V davčnem postopku je mogoče uporabiti šest izrednih pravnih sredstev. ZDavP-2 v razmerju do ZUP pri obnovi postopka ureja le drugačen rok, pri odpravi oziroma razveljavitvi po nadzorstveni pravici pa le določene razloge, zadnje pravno sredstvo pa je značilno zgolj za davčne zadeve, saj ga ZUP ne pozna. Izredna pravna sredstva, izredna razveljavitev, ničnost in odprava oziroma sprememba odločbe v zvezi z upravnim sporom se v celoti vodijo zgolj po ZUP.

- Obnova postopka

Postopek, ki je bil končan, se lahko obnovi, če sta izpolnjena dva pogoja, in sicer, da je izdana odločba že dokončna ali pravnomočna in da je izpolnjen vsaj eden od desetih obnovitvenih razlogov po ZUP. Obnova postopka je po ZUP najpogosteje uporabljeno izredno sredstvo. Obnova postopka je mogoča le v zvezi z meritorno odločitvijo, torej se postopek obnovi, če gre za možnost napačne odločbe. O obnovi postopka in med njo odloča stvarno in krajevno pristojen organ, ki je izdal odločbo, ki se izpodbija. Obnova postopka se lahko uvede po uradni dolžnosti ali na predlog zavezanca. Predlog za obnovo se mora najprej formalno preizkusiti (glede pravočasnosti, legitimacije predlagatelja in izkazanosti obnovitvenega razloga). O predlogu, kjer mora zavezanec izkazati vsaj verjetnost obnovitvenega razloga, se v primeru dovolitve obnove postopka izda sklep o obnovi ali odločba o zavrnitvi predloga. ZDavP-2 določa posebna roka za obnovo postopka, kadar gre za nova dejstva in dokaze. Gre za subjektivni rok šestih mesecev in objektivni rok petih let po vročitvi odločbe stranki.

Med obnovitvene razloge ZUP prišteva predvsem bistvene postopkovne napake in položaje, ki vplivajo na ugotovitev dejanskega stanja. Med postopkovne razloge spadajo na primer možna neobjektivnost uradne osebe v postopku, spregled oseb, ki bi morale v postopku sodelovati v položaju stranke, napake pri zastopanju, če uradna oseba ni imela pravice (pooblastila) izdati odločbo. Več pa je razlogov iz skupine, ki se nanašajo na dejansko stanje. Gre zlasti za nove dokaze (nove v smislu možnosti predložitve in izvedbe, a so morali obstajati že v času izdaje prve odločbe), dalje drugačno rešeno predhodno vprašanje pred pristojnim organom, ugotovitev lažnosti pričanja priče, dejstvo, ki je bilo podlaga za odločitev na podlagi sodbe, pozneje razveljavljene, spremenjene ali odpravljene.

- Izredna razveljavitev odločbe

Izvršljiva odločba se lahko izjemoma razveljavi, in sicer, če to narekujejo nujni ukrepi v javnem interesu, ker bi z izvršitvijo odločbe nastala huda in neposredna nevarnost

za življenje in zdravje ljudi, za javni red in mir, za javno varnost ali za premoženje večje vrednosti. Razveljavitev je pogojena z dvema omejitvama. Dovoljena je samo, če teh nevarnosti ni mogoče preprečiti z drugimi za stranko ugodnejšimi sredstvi. Razveljavi se lahko le toliko, kolikor je nujno potrebno, da se nevarnosti preprečijo ali odklonijo.

- Ničnost odločbe

Odločba, ki vsebuje grobe taksativne kršitve, se lahko izreče za nično. Gre za kršitve, ki jih z drugim pravnim sredstvom ni mogoče sanirati (na primer, če jo je izdal upravni organ o zadevi, ki ni upravna zadeva; če bi stranka z izvršitvijo odločbe storila kaznivo dejanje; če odločbe dejansko ali pravno ni mogoče izvršiti; če je odločba izdana brez zahteve stranke; če je stranka dosegla izdajo odločbe s prisiljevanjem, izsiljevanjem, pritiskom). Odločba se lahko izreče za nično na predlog stranke ali po uradni dolžnosti ali na predlog državnega tožilca in pravobranilca. Izrek ničnosti ni vezan na rok. Odločba se izreče za nično kadar koli. Tudi ni treba čakati na njeno dokončnost ali pravnomočnost. Pogoj je, da je izdana oziroma vročena. Odločba se izreče deloma ali v celoti za nično z novo odločbo (Jerovšek, 2007, str. 154, 155).

- Odprava, razveljavitev oziroma sprememba odločbe po nadzorstveni pravici

Po nadzorstveni pravici mora pristojni organ, to je Ministrstvo za finance za odločbe davčnih in carinskih uradov ter vlada za odločbe ministrstva, odpraviti odločbo iz dveh razlogov. Prvi razlog je kršitev pravil o stvarni pristojnosti, odpravi se odločba, če jo je izdal stvarno nepristojni organ. Druga huda kršitev je primer, če je bila v isti stvari že izdana pravnomočna odločba, saj je v našem pravnem redu določena prepoved odločanja dvakrat v isti stvari. Odločba se razveljavi, če je bil kršen materialni predpis. Odprava učinkuje za nazaj, kar pomeni, da se odpravijo posledice. Če se razveljavi, pa razveljavitev učinkuje samo za vnaprej, od dneva razveljavitve odločbe. Do odprave, razveljavitve ali spremembe pride po uradni dolžnosti, lahko pa uporabo tega izrednega pravnega sredstva predlaga zavezanec. Za odpravo, razveljavitev oziroma spremembo po nadzorstveni pravici je določen omejitveni rok petih let od vročitve odločbe zavezancu.

- Sprememba in odprava odločbe v zvezi z upravnim sporom

Tožena stranka (ministrstvo), zoper katero je pravočasno sprožen upravni spor, lahko spremeni ali odpravi svojo odločbo, dokler ni končan upravni spor (do nastopa pravnomočnosti) zaradi razlogov, zaradi katerih bi jo lahko odpravilo sodišče:

- če v celoti ugotovi tožbenemu zahtevku tožnika,
- če s tem ne krši pravice koga drugega.

- Posebni primeri odprave, razveljavitve in spremembe odločbe

Po uradni dolžnosti ali na zahtevo stranke oziroma njenih pravnih naslednikov mora davčni organ, ki je o zadevi odločil, odpraviti, razveljaviti ali spremeniti odločbo, če se po njeni pravnomočnosti ugotovi, da je bil davek odmerjen previsoko zaradi očitne napake. V praksi pride to pravno sredstvo večkrat v poštev, na primer pri odmeri dajatev, ki temeljijo na občinskih odlokih (na primer nadomestilo za uporabo

stavbnega zemljišča), saj so občine, ki sprejemajo predpise iz svoje pristojnosti, med letom večkrat spreminjale vrednost točk oziroma višino nadomestila. Če je izdajo odločbe zahtevala stranka, se njen zahtevek zavrne z odločbo in se ne izda le obvestilo, kot je veljalo po prejšnjem zakonu. Po drugi strani zakon določa, da pomeni strankina očitna napaka kot razlog za preveč odmerjen davek sicer podlago za uporabo tega pravnega sredstva, a posledično zavezancu pripada le vračilo preplačila osnovne dajatve, ne pa obresti, saj je sam povzročil nastali položaj. Ključna je časovna omejitev tega pravnega sredstva do zastaranja roka za vračilo davka. Tretji odstavek 125. člena ZDavP-2 določa, da pravica zavezanca za davek do vračila plačanega davka, ki ga ni bil dolžan plačati, zastara v petih letih od dneva, ko ga je plačal, oziroma od pridobitve pravnega naslova, s katerim je bilo ugotovljeno, da ga ni bil dolžen plačati (povz po. Jerovšek et al., 2008, str. 236, 237).

5.7 UPRAVNI SPOR

Sodno varstvo v upravnem sporu ureja ZUS-1, ki je začel veljati 1. 1. 2007. Pristojno sodišče za odločanje v upravnem sporu je Upravno sodišče RS na prvi stopnji in Vrhovno sodišče kot drugostopenjski oziroma revizijsko sodišče (povz. po Virant, 2004, str. 218).

V upravnem sporu se zagotavlja sodno varstvo pravic in pravnih koristi posameznic oziroma posameznikov in organizacij proti odločitvam in dejanjem državnih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil na način in po postopku, ki ga določa ZUS-1, če za določeno zadevo ni z zakonom zagotovljeno drugo sodno varstvo (ZUS-1, 1. člen).

V upravnem sporu sodišče odloča o zakonitosti:

- dokončnih upravnih aktov;
- posamičnih aktov in dejanj, s katerimi organi posegajo v človekove pravice in temeljne svoboščine posameznika, če ni zagotovljeno drugo sodno varstvo;
- aktov, izdanih v obliki predpisa, če urejajo posamična razmerja;
- aktov volilnih organov za volitve v državni zbor, državni svet in volitve predsednika.

Upravni akt je dokončna upravna odločba in drug javnopravni posamični akt, izdan v upravnih zadevah, s katerim je organ odločil o pravici, obveznosti ali pravni koristi posameznika, pravne osebe ali druge osebe, ki je lahko stranka v postopku izdaje akta.

Stranke v upravnem sporu so: tožnik, toženec, zastopnik javnega interesa in prizadeta stranka. Tožnik je lahko vsaka fizična in pravna oseba, vsak subjekt, ki uveljavlja, da je kakšna njegova pravica oziroma pravna korist z izpodbijaním aktom kršena. Kot tožnik lahko nastopa tudi državni pravobranilec. Toženec je državni organ, organ lokalne skupnosti oziroma nosilec javnega pooblastila, ki je izdal

izpodbijani akt na drugi stopnji, pri enostopenjskem odločanju pa organ, ki je izdal izpodbijani akt. Stranka je tudi zastopnik javnega interesa. Prizadeta stranka je fizična ali pravna oseba, ki bi ji bila odprava izpodbijanega upravnega akta v neposredno škodo. Za odločanje v upravnih sporih na prvi stopnji je praviloma pristojno Upravno sodišče RS kot specializirano sodišče. Sodi na sedežu v Ljubljani ali na treh zunanjih sedežih. Na drugi stopnji, to je o pritožbah, v upravnih sporih vedno odloča pristojno Vrhovno sodišče RS (Kobler, 2004, str. 5).

Postopek na prvi stopnji se začne z vložitvijo tožbe, ki mora biti vložena v 30 dneh po vročitvi izpodbijanega akta. Tožnik lahko z vložitvijo tožbe predlaga izdajo začasne odredbe kot odložitev izvršitve upravnega akta ali kot začasno ureditev stanja. Sledi formalni in materialni preizkus tožbe, to je preizkus, ali je tožba sestavljena v skladu z zahtevami, ki jih določa zakon in preizkus, ali so izpolnjene procesne predpostavke. Naslednja faza je pošiljanje tožbe v odgovor toženi stranki, zastopniku javnega interesa in morebitni prizadeti stranki, ter odgovoru na pritožbo in predložitev spisov. Pripravljalni postopek, kot naslednja možna faza postopka, predvideva več procesnih dejanj sodišča. Sodišče sodi po opravljeni glavni obravnavi oziroma na seji senata. V sporu odloči praviloma s sodbo, kolikor pa gre za vprašanja postopka, s sklepom. S sodbo sodišče izpodbijani akt, če ugotovi njegovo nezakonitost, praviloma odpravi. Le kadar so izpolnjeni z zakonom določeni pogoji, sodišče o stvari odloča samo, kar pomeni, da samo odloči o pravici, obveznosti ali pravni koristi tožnika. Če ugotovi, da je bil postopek pri izdaji izpodbijanega upravnega akta pravilen in da je odločba pravilna in na zakonu utemeljena, sodišče s sodbo tožbo kot neutemeljeno zavrne.

Glede vložitve tožbe v upravnem sporu, v primeru molka organa, ZUS določa, če organ druge stopnje v dveh mesecih ali pa v krajšem, z zakonom določenem roku, ne izda odločbe o strankini pritožbi zoper odločbo prve stopnje in če je tudi na novo zahtevo ne izda v nadaljnjih sedmih dneh, sme stranka sprožiti upravni spor, kot če bi bila njena pritožba zavrnjena. Če organ prve stopnje, zoper katerega je dopustna pritožba, ne izda odločbe o zahtevi v enem oziroma dveh mesecih ali pa v krajšem, s posebnim predpisom določenem roku, ima stranka se pravico obrniti s svojo zahtevo na organ druge stopnje.

Po pravnomočnosti posamičnega oziroma upravnega akta je dovoljena še ustavna pritožba na ustavno sodišče, pod pogojem, da je stranka uporabila vsa razpoložljiva pravna sredstva in da lahko v pritožbi navede, da ji je s pravnomočnim upravnim aktom kršena kakšna ustavna pravica ali svoboščina. Ustavna pritožba se vložijo zoper pravnomočno odločbo sodišča, s katero je bil upravni spor končan. Ustavna pritožba se vložijo v 60-dneh od vročitve posamičnega akta, zoper katerega je mogoča ustavna pritožba.

Stranka, ki je izčrpala zoper upravni akt vsa pravna sredstva v državi, lahko vložijo še pritožbo na Evropsko sodišče za človekove pravice, če lahko navede okoliščine, da ji je s pravnomočnim aktom kršena pravica iz Konvencije o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin.

6 DAVČNI NADZOR

Davčni nadzor opravlja davčni organ s kontrolo in inšpekcijskimi pregledi na podlagi zakona, ki ureja davčni postopek, in zakona, ki ureja upravo. Kontrola obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti vlaganja davčnih napovedi in davčnih obračunov, obračunavanja in plačevanja davkov na podlagi obrazcev in drugih predpisanih podatkov in se praviloma opravlja v prostorih davčnega urada. Kontrolo opravlja davčni kontrolor, ki je za svoje delo odgovoren direktorju davčnega urada. Inšpekcijski pregled obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, poslovanje davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje neprijavljenih dohodkov in odrejanje ukrepov, določenih z zakonom. Inšpekcijski pregled se praviloma opravlja v prostorih in na stvareh davčnega zavezanca; če so poslovne knjige in evidence pri osebi, ki jih vodi za davčnega zavezanca (knjigovodski servis), pri katerem poteka inšpekcijski pregled, se le-ta lahko opravi tudi pri tej osebi ali v prostorih davčnega urada, o tem odloči davčni inšpektor (Kruhar Puc, 2004, str. 51).

ZDavP-2 razgrajuje oblike nadzora bolj podrobno kot prejšnji zakon, ki je poznal le notranji in zunanji nadzor. Sedaj ZDavP-2 pozna štiri oblike davčnega nadzora, in sicer notranji davčni nadzor (kontrola obračunov), carinski nadzor, davčna preiskava in davčni inšpekcijski nadzor.

6.1 NOTRANJI DAVČNI NADZOR

Kontrola obračunov poteka na sedežu davčnega urada praviloma prek pregleda dokumentacije, podatkov iz uradnih evidenc in podatkov, ki jih organu posredujejo z zavezancem povezane osebe (banka, delodajalec). Kontrolo izvajajo kontrolorji, pri čemer izvajajo:

- preverjanje popolnosti, pravočasnosti, formalne, logične in računske pravilnosti obračunov davka ter zahtevkov za vračilo davka na podlagi obračunov davka;
- primerjanje podatkov v obračunih davka s podatki iz drugih virov, ki so znani davčnemu organu;
- primerjanje podatkov v obračunih davka z listinami in podatki v poslovnih knjigah in drugih evidencah zavezanca za davek, ki se vodijo v skladu z ZDavP-2 ali zakonom o obdavčenju.

Če se podatki ujemajo, kontrolor o tem napiše uradni zaznamek. To je zapis dejanja poslovanja, ki ima lahko tudi posledice za nadaljnje poslovanje. Sestavi se o manj pomembnih opažanjih, ustnih opozorilih, notranjem delu organa, tako da se na listu papirja ali v elektronskem zapisu navede ta zapis in dodajo kraj in datum in podpis uradne osebe. Če se podatki ne ujemajo, organ najprej zavezanca povabi na

razgovor oziroma predložitev dodatnih dokazil, lahko tudi po telefonu, pri čemer lahko zavezanec v primeru ugotovljene višje davčne obveznosti v 8-ih dneh od seznanitve te nepravilnosti popravi. Če zavezanec ugovarja, se o kontroli sestavi zapisnik, ki se vroči zavezancu. Zapisnik je strogo formaliziran obličen način pisanja ugotovitvenih in dokaznih dejanj v postopku, zato ima značaj javne listine. Na zapisnik ima zavezanec pravico podati v treh dneh pripombe. Če se na podlagi zapisnika lahko izda odmerna odločba, organ odločbo izda, običajno pa podatkov za odmero ni dovolj in tedaj lahko davčni organ uvede davčni inšpekcijski nadzor. V primeru uvedbe inšpekcijskega postopka se zapisnik ne vroča zavezancu, ker se ugotovitve kontrole vnesejo v sklep o začetku inšpekcijskega postopka in se zavezanec z njimi seznanja na ta način (Kovač v: Jerovšek in Kovač, 2008, str. 143, 144).

Med trajanjem notranjega davčnega nadzora pri davčnem organu lahko davčni zavezanec ravna tudi po določbah 52.–55. člena ZDavP-2, ki omogočajo, seveda v predpisanih rokih, predložitev davčnega obračuna po izteku predpisanega roka, popraviljanje pomanjkljivosti oziroma pomot v davčnem obračunu, popraviljanje davčnega obračuna, če je davčna obveznost izkazana previsoko, in predložitev davčnega obračuna na podlagi samoprijave. Osnovni cilj samoprijave je privabiti zavezance za davek. Da prijavijo svojo davčno obveznost, ki je sicer iz katerega koli razloga niso ali so jo prijavili delno. Protidajatev za samoprijavo je oprostitev na prekrškovni ravni. Uporaba teh procesnih možnosti zavezancu omogoča, da se izogne sankcijam, ki so predpisane po ZDavP-2 ali zakonu o obdavčenju.

6.2 CARINSKI NADZOR

Carinski nadzor se vrši po zakonu, ki ureja carinsko službo (ZCS-1).

Cariniki oziroma inšpektorji na celotnem območju Republike Slovenije in tudi zunaj območja Republike Slovenije, če je tako določeno z mednarodnimi pogodbami, izvajajo:

- carinski nadzor,
- carinsko kontrolo,
- trošarinski nadzor,
- trošarinsko kontrolo,
- inšpekcijski nadzor,
- carinske preiskave (ZCS-1, 21. člen, 1. odstavek).

Vse te oblike so zunanji nadzor, a ločimo predvsem inšpekcijski in neinšpekcijski nadzor. Pri tem se inšpekcijski nadzor in carinske preiskave izvajajo na podlagi sklepa predstojnika. O morebitnih odstopanjih od pravilnega izpolnjevanja obveznosti v smislu prenizko ugotovljene obveznosti se sestavi zapisnik, na katerega lahko zavezanec poda v osmih dneh od vročitve pripombe. Nato izda carinski organ odločbo – odmerno ali ugotovitveno – o nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino

obveznosti. Če pri nadzoru ni ugotovljenih nepravilnosti, se postopek zaključi z uradnim zaznamkom.

6.3 DAVČNA PREISKAVA

V letu 2004 je ZDS-1 uvedel institut davčne preiskave. V drugem odstavku 12. člena ZDS-1-UPB2 je določeno, da davčna preiskava pomeni izvajanje dejanj in ukrepov po tem zakonu in zakonu, ki ureja davčni postopek, kadar so podani razlogi za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni predpisi o obdavčenju. Dejanja in ukrepi davčne preiskave se izvajajo z namenom preprečevanja, preiskovanja in odkrivanja kršitev predpisov o obdavčenju. Davčna preiskava se lahko uvede tudi zaradi izvajanja dejanj in ukrepov po tem zakonu in zakonu, ki ureja davčni postopek, za zagotovitev medsebojne pomoči organom Skupnosti, držav članic EU in tretjih držav.

ZDavP-2 je uvedel temeljna postopkovna pravila za izvajanje nalog davčne preiskave. Ta 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. Davčno preiskavo izvede davčni inšpektor, ki je zadolžen za vodenje, usmerjanje in koordinacijo vseh dejavnosti v postopku davčne preiskave ter za ustrezen zaključek davčne preiskave. Nalogo davčnih preiskav opravljajo davčni inšpektorji v generalnem uradu in v davčnih uradih, in to na celotnem območju Republike Slovenije (Jerovšek et al., 2008, str. 309, 310).

Postopek se zaključi s preiskovalnim poročilom, v katerem inšpektor strne ugotovitve preiskave. Gre za neke vrste predupravni postopek, kajti če se razlogi za sum izkažejo za utemeljene, se začne inšpekcijski postopek in dokazi iz preiskave se v tem postopku uporabijo. Po mnenju nekaterih je institut sistemsko sporen, saj gre za kazensko materijo in poseg v ustavne pravice. Zavezancu se sklep o začetku in predmetu preiskave sploh ne vroči, ima le vlogo internega akta davčnega organa v razmerju do inšpektorja preiskovalca. Zavezanec ima možnost izjaviti se o predhodno pridobljenih dokazih v preiskavi samo ob uvedbi inšpekcijskega postopka, ukrepi pa so praviloma ostrejši od ukrepov "običajnih" inšpekcij. Pooblastila preiskovalcev podrobneje določa zakon, ki ureja davčno službo (Kovač v: Jerovšek in Kovač, 2008, str. 145).

6.4 DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR

Cilj inšpekcijskega pregleda je zagotoviti kontrolni sistem plačevanja davkov in ob morebitnem neplačilu ustrezno ukrepati. Zaradi zaščite davčnih zavezancev pred samovoljnim ravnanjem pooblaščenih oseb mora biti nadzor usmerjen v bistvene

stvari, torej dejstva, ki vplivajo na obdavčitev. Davčni inšpekcijski nadzor izvajajo davčni inšpektorji, ki so javni uslužbenci s posebnimi pooblastili.

Davčni inšpekcijski nadzor se lahko opravi kot delni ali pa kot celostni davčni nadzor. Pri delnem nadzoru se preverjajo le posamezna področja poslovanja oziroma posamezne vrste davkov ali le določena davčna obdobja. Pri celostnem davčnem nadzoru pa davčni organ opravi popoln pregled vseh dejstev, ki so pomembna za obdavčitev posameznega zavezanca glede vseh poslov, vseh vrst davkov in vseh dopustnih obdobjih nadzora. V okvirnem letnem načrtu inšpekcijskega nadzora davčna uprava deli inšpekcijske nadzore na:

- celostne davčne inšpekcijske nadzore, ki obsegajo preverjanje vseh dejstev in dokazov, pomembnih za obdavčenje zavezanca za davek, za vse vrste davkov za eno ali več obdobjih. Pretežno se take vrste davčnih inšpekcijskih nadzorov izvajajo pri srednje velikih in malih davčnih zavezancih;
- delne davčne inšpekcijske nadzore, ki so razdeljeni še na:
 - delne, ki obsegajo posamezna področja poslovanja in so omejeni na enega ali več davkov oziroma na eno ali več davčnih obdobjih, ki so pomembna za obdavčevanja,
 - hitre, ki obsegajo preglede obveznosti za tekoče leto za večjo število davčnih zavezancev in jih je mogoče vnaprej načrtovati in
 - akcije, ki so krajši davčni inšpekcijski nadzori, ki niso zajeti pod druge skupine, so preventivnega značaja in zajemajo tekoče obdobje poslovanja davčnega zavezanca;
- nadzor, povezan z zaposlovanjem in delom na črno, kot je opredeljen v Zakonu o preprečevanju dela in zaposlovanja na črno (Uradni list RS, št. 36/00, 118/06, 12/07-UPB1, ZPDZC), ki nadzoruje delo na črno. Davčna inšpekcija nadzoruje kršitve dela na črno (Jerovšek et al., 2008, str. 312, 313).

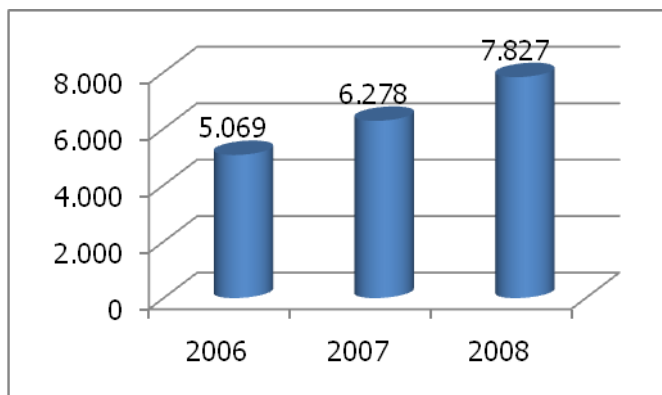
V spodnji tabeli je prikazano število davčnih inšpekcijskih nadzorov v treh letih. Največ teh je bilo leta 2008, in sicer kar za 24 odstotkov več kot leta 2007 in za 54 odstotkov več kot leta 2006.

Tabela 2: Število davčnih inšpekcijskih nadzorov po letih.

LETO			INDEKS 2008/2006	INDEKS 2008/2007
2006	2007	2008		
5.069	6.278	7.827	154,41	124,67

Vir: Letno poročilo DURS.

Grafikon 1: Število davčnih inšpekcijskih nadzorov po letih.



Vir: Letno poročilo DURS.

Davčno inšpekcijo zavezuje načelo izbire zavezancev oziroma predmeta nadzora v davčnih inšpekcijskih postopkih. Ta se opravi na podlagi objektivnih kriterijev, ki morajo upoštevati načelo enakomernega inšpekcijskega nadziranja vseh zavezancev za davek in načelo pomembnosti davka, ki ga zavezanec za davek prispeva v javnofinančnih prihodkih (povz. po Jerovšek in Kovač, 2008, str. 146).

Najprej se izda sklep o začetku nadzora, ki se vroči zavezancu praviloma osem dni pred dejanskim pregledom. Ni pa nujno, da se izda sklep o začetku nadzora, če bi bil s tem ogrožen inšpekcijski postopek. Davčni inšpekcijski nadzor se začne že, ko davčni inšpektor pri zavezancu opravi kakršnokoli dejanje z namenom opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora. Pisni sklep vsebuje vse sestavne dele po ZUP (210. člen, ZUP), ZDavP-2 pa določa še dodatne sestavine izreka, v katerem se mora določiti obseg davčnega nadzora, tako da se navede davčno obdobje nadzora in vrste davkov oziroma pravnih poslov, ki se kot predmet nadzora preverjajo. Vsebuje tudi opozorilo zavezancu, da ima pravico sodelovati (načelo zaslišanja stranke), in opozorilo, kakšne so pravne posledice oviranja nadzora. Zoper sklep ni dovoljena pritožba. Po vročitvi sklepa se izvaja pregled na sedežu zavezanca in tudi organa v okviru ugotovitvenega in dokaznega postopka. Glede dokumentacije mora zavezanec oziroma pooblaščenec predložiti izvirne listine. Po zaključku ugotovitvenega postopka se opravi sklepni razgovor z zavezancem. Ta razgovor je poseben procesni institut davčnega inšpekcijskega postopka, ki je obvezen pred izdajo zapisnika, ne le pred izdajo odločbe. Razgovor ima posvetovalni in preventivni značaj. V tem razgovoru se namreč zavezancu prikaže, katera sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčenje, je davčni organ ugotovil, kakšne bodo pravne posledice ugotovitev nadzora in kakšni bodo davčni učinki ugotovitev. V največ 10-ih dneh od končanega pregleda se izda

zapisnik, ki se vroči zavezancu. Zoper zapisnik ima zavezanec pravico do pripomb v roku 20 dni po vročitvi oziroma še dodatnih desetih dneh, če tako dovoli davčni organ na utemeljeno pisno zahtevo zavezanca. Če pripombe zavezanec poda, mora inšpektor sestaviti dodatni zapisnik v 30-ih dneh po prejemu pripomb. Postopek na prvi stopnji se zaključi z odločbo ali sklepom, če ni ugotovljenih nepravilnosti (Kovač v: Jerovšek in Kovač, 2008, str. 148–150).

➤ Kako poteka davčni inšpekcijski nadzor, je opisano v naslednjem primeru. V Prilogi 1 je sestavljen zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru davka na dodano vrednost (DDV) za določeno obdobje (od 1. 9. 2007 do 30. 9. 2007), in sicer pri zavezancu, ki je samostojni podjetnik. Davčni organ je najprej zavezancu vročil sklep o začetku postopka, ki se je opravil v poslovnih prostorih zavezanca in v prostorih davčnega organa. Davčni inšpektor se je izkazal s službeno izkaznico ter značko in zavezanca poučil o njegovih pravicah. Zavezanec je pooblastil osebo za dajanje podatkov, ki je zaposlena v družbi d. o. o., ki za zavezanca vodi poslovne knjige. Zavezanec je predložil vso potrebno dokumentacijo. Inšpiciranje je bilo usmerjeno na prejeti račun družbe Dobavitelj, d. o. o. Račun je v skupnem znesku 18.000,00 EUR, na katerem je zaračunana dobava 5000 kosov po ceni 3,00 EUR. Torej je osnova za DDV v znesku 15.000,00 EUR in pripadajoči DDV po stopnji 20 % v znesku 3.000,00 EUR. Iz bančnih izpisov zavezanca sta razvidni plačili prejetega računa družbe Dobavitelj, d. o. o., v skupnem znesku 18.000,00 EUR. Družba Dobavitelj, d. o. o., ni plačala izkazanega zneska DDV (na navedenih računih ni imela pravice izkazati DDV). Davčni organ je ugotovil, da je inšpicirani zavezanec za davek (samostojni podjetnik) neupravičeno uveljavljal vstopni DDV po inšpiciranem računu družbe Dobavitelj, d. o. o., in sicer v znesku 3.000,00 EUR. Na koncu zapisnika je še naveden pouk o pravnem sredstvu. Zavezanec za davek lahko poda pripombe pri davčnem uradu v 20 dneh po vročitvi zapisnika.

7 DAVČNA IZVRŠBA

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. Iz tega razloga ZDavP-2 vsebuje vrsto konkretnih določb, ki omejujejo pravice davčnega organa, in tudi nekatere določbe, ki na načelni ravni ščitijo dolžnika. Davčni organ začne s postopkom davčne izvršbe, če dolžnik v roku ne plača davka. Pred začetkom davčne izvršbe mora obvestiti dolžnika o neplačanem davku in ga opozoriti, naj davek plača. Opozori ga lahko tudi po telefonu in o tem napravi uradni zaznamek (Kovač, 2008, str. 108).

Tabela 3: Znesek davčnih izvršb po letih (EUR).

LETO			INDEKS	INDEKS
2006	2007	2008	2008/2006	2008/2007
402.858.307	408.881.351	501.302.510	124,44	122,60

Vir: Letno poročilo DURS.

V letu 2008 je bilo z različnimi ukrepi in aktivnostmi izterjano 501.302.510 eur dolga. Z navedenim zneskom so bila plačila po sklepih, opominih in telefonskih pozivih presežena za 24 odstotkov od leta 2006 in 22 odstotkov od leta 2007 (glej Tabelo 3).

Po ZCS-1 je izterjevalec tisti, ki izvaja postopke davčne izvršbe v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek. Izterjevalec ima pravico vstopiti v poslovne prostore in prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov, ter pravico pregledati naprave, blago, stvari, predmete, poslovne knjige, pogodbe in druge dokumente, ki omogočajo davčno izvršbo. V primeru, da izterjevalec v poslovnih prostorih ne najde predmetov, iz katerih bi lahko zavezanec poplačal dolg, sme vstopiti na zemljišče dolžnika in v stanovanjske prostore, kjer se pričakuje, da se nahajajo premičnine, iz katerih bi se dolg poplačal (povz. po ZCS-1B, 7. člen).

7.1 IZVRŠILNI NASLOVI IN ZAČETEK POSTOPKA

Davčna izvršba se opravi, če sta izpolnjena dva pogoja:

1. izvršljiv izvršilni naslov, ki se glasi na denarno obveznost,
2. sklep o izvršbi.

Izvršljivost izvršilnega naslova pomeni, da je rok za plačilo potekel, a zavezanec davčne obveznosti ni poravnal.

Izvršilni naslovi v davčnih zadevah so primarno:

- izvršljiva odločba o odmeri davka,
- izvršljiv obračun davka,

- izvršljiva tuja odločba ali drug ustrezen akt, ki ima naravo izvršilnega naslova in ga davčni organ prejme v izvršbo na podlagi ZDavP-2 o mednarodnem sodelovanju v davčnih zadevah med državami članicami EU.

Zaradi izvedbe davčne izvršbe sme davčni organ od dolžnika zahtevati, da predloži seznam svojega premoženja, v katerem mora navesti:

- celotno premoženje dolžnika;
- vsa odplačna razpolaganja v letu ali po letu, v katerem je nastala obveznost plačila davka, s katerim je razpolagal v korist tretjih oseb oziroma svojih sorodnikov;
- vsa neodplačana razpolaganja, razen običajnih priložnostnih daril, nagradnih daril ali daril iz hvaležnosti, izvršena v letu ali po letu, v katerem je nastala obveznost plačila davka (Kovač, 2008, str. 109).

Postopek davčne izvršbe se začne z izdajo sklepa o izvršbi. Za izdajo sklepa je pristojen davčni organ, ki je na prvi stopnji izdal odločbo o odmeri davka ali sklep, s katerim se nalaga plačilo denarnih obveznosti. V določenih primerih pa je za izdajo sklepa pristojen tudi davčni organ, kjer je dolžnik vpisan v ustrezen register. To so primeri, ko je izvršilni naslov obračun, ko se izterjujejo druge denarne nedavčne obveznosti ter ko davčni organ izvršuje tuje davčne odločbe. Davčni organ mora takoj, ko postane izvršilni naslov izvršljiv, najkasneje pa v roku 30 dni, začeti postopek davčne izvršbe.

Davčna izvršba se lahko tudi odloži. Postopek davčne izvršbe se ne sme začeti, če je davčni ali drug pristojen organ, še pred začetkom davčne izvršbe, dolžniku dovolil odlog oziroma obročno plačilo. Za čas dovoljenega odloga oziroma obročnega plačila se šteje, da je odložena tudi izvršba. Tudi v primerih, ko je davčna izvršba že začeta, je še vedno možno, da se dolžniku dovoli odlog oziroma obročno plačilo dolga. V tem primeru se izda sklep o zadržanju že začete izvršbe, za čas odloga oziroma obročnega plačila. Prav tako se izda sklep o zadržanju že začete izvršbe za čas, ko se odloča o pritožbi zoper sklep o davčni izvršbi, če je bila izvršba zadržana, ker je davčni organ ocenil, da bo pritožbi mogoče ugoditi, ter v primeru tretjih oseb, ki so vložili ugovor. Davčna izvršba se lahko delno ali v celoti tudi ustavi iz navedenih razlogov:

- če je davek plačan;
- če davčna izvršba ni dovoljena;
- če se davčna izvršba opravi proti komu, ki ni dolžnik, porok ali garant;
- če predlagatelj izvršbe, v primerih, ko je davčni organ pristojen za izterjavo drugih obveznosti, ali organ države prosilke umaknil zahtevo za izvršbo;
- če je pravnomočno odpravljen, spremenjen ali razveljavljen izvršilni naslov ali razveljavljeno potrdilo o izvršljivosti;
- če je pravica do davčne izvršbe zastarala;
- če davek, ki se izterjuje, ugasne na drug način (Kovač, 2008, str. 110).

ZDavP-2 pozna dve pravni sredstvi zoper davčno izvršbo, in sicer pritožbo in ugovor. Pritožba se vloži v roku osmih dni od dneva vročitve sklepa, z njo ni mogoče

izpodbijati samega izvršilnega naslova in ne zadrži začetka davčne izvršbe. V kolikor se oceni, da bo pritožbi mogoče ugoditi, davčni organ po uradni dolžnosti odloži izvršbo. Ugovor je pravno sredstvo tretjega, ki zatrjuje, da ima na predmetu izvršbe kakšno pravico. Vloži se lahko vse do konca davčne izvršbe in zadrži davčno izvršbo. O ugovoru odloči sam davčni organ s sklepom. Pravico do ugovora imajo tudi osebe, pri katerih imajo dolžniki svoja denarna sredstva (banke), delodajalci oziroma izplačevalci prejemkov in dolžnikovi dolžniki.

7.2 NAČINI IN VRSTE DAVČNE IZVRŠBE

Predmet davčne izvršbe je lahko vsako dolžnikovo premoženje ali premoženjska pravica, v kolikor ni z ZDavP-2 izvzeta iz izvršbe (načelo socialne pravičnosti) ali je izvršba z ZDavP-2 omejena. Predmet izvršbe pa je lahko tudi posojilo ali predplačilo, prejeta s strani tretjih oseb. Predmeti, ki so izvzeti iz davčne izvršbe, so (glej ZDavP-2, 177. člen):

- obleka, obutev, perilo, posteljnina, posoda, pohištvo, štedilnik, hladilnik, pralni stroj;
- hrana in kurjava, če so nujni dolžniku in članom njegovega gospodinjstva za šest mesecev;
- delovna in plemenska živina, kmetijski stroji;
- medalje, poročni prstan, osebna pisma, rokopisi, družinske fotografije;
- medicinsko-tehnični pripomočki, ki so dolžniku potrebni za zdravljenje;
- gasilsko zaščitna in reševalna oprema.

Če gre za izvršbo na plačo ali druge prejemke na transakcijskem računu, mora dolžniku mesečno ostati vsaj 70 % zjamčene plače. Denarni prejemki, ki so izvzeti iz izvršbe, so: preživnine, odškodnine zaradi telesne poškodbe, denarne socialne pomoči, starševski dodatek, otroški dodatki, nadomestilo za invalidnost, oskrbnine, dodatek za pomoč in postrežbo ...

ZDavP-2 določa več predmetov in posledično sredstev izvršbe, pri čemer je vrstni red le-teh določen tako, kot se predvideva njihova raba po načelu sorazmernosti. Viri oziroma predmeti izvršbe so:


1. denarni prejemki dolžnika,
2. denarna sredstva na računih bank, hranilnic,
3. dolžnikove denarne terjatve,
4. dolžnikove premičnine,
5. dolžnikove nepremičnine in deleži v gospodarskih družbah ter iz premoženjskih pravic,
6. ne-/materializirani vrednostni papirji.

V prvih treh in zadnjem primeru se vrši administrativni rubež. To pomeni, da davčni organ izda sklep o izvršbi in ga vroči izplačevalcu prejemka, banki, dolžnikovemu dolžniku, nakar te osebe odtegnejo dolgovani znesek od prejemkov, sredstev oziroma terjatev v imenu in za račun dolžnika. Kadar teh sredstev ni mogoče

uporabiti, se izvede izvršba na premičnine (predmeti, živali) v lasti dolžnika. Ta poteka v treh fazah: rubež, cenitev in prodaja (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 159).

Z rubežem davčni organ pridobi zastavno pravico na zarubljeni premičnini. Praviloma se z rubežem opravi že tudi cenitev zarubljene premičnine, zadnja faza v postopku izvršbe pa je prodaja zarubljene premičnine. Pri rubežu morata biti prisotna dolžnik in ena polnoletna priča. Če lastnik pri rubežu ni prisoten, morata biti prisotni dve priči. O rubežu se vodi rubežni zapisnik. Dolžnik ali tretje osebe lahko ugovarjajo, da zarubljeni predmeti niso last dolžnika. Če obstaja nevarnost uničenja ali odtujitve, se da predmet v hrambo v prostore davčne uprave ali zasebnemu hranitelju na stroške dolžnika. Zarubljenim predmetom se določi izklicna cena za nadaljnjo prodajo, kar stori izvršitelj sam ali izvedenec (cenilec) in o tem zapiše cenilni zapisnik, nakar se te premičnine proda. Zakon loči več oblik prodaje. Javna dražba je obvezna, če je vrednost zarubljenega več kot 3000 evrov. Javna dražba se odredi z oklicem, ki mora biti javno objavljen (glej Tabela 4), oklic je treba vročiti dolžniku vsaj 5 dni pred dražbo. Na dražbi se najprej pove izklicna cena premičnin, ki je enaka cenitvi. Po ZDavP-2 se javna dražba opravi, če sta prisotna vsaj dva ponudnika. Po ZDavP-2B pa je sedaj določeno, da se prva javna dražba lahko opravi in je uspešna tudi, če se je udeleži en sam ponudnik. Če je ponudnik samo eden, je javna dražba uspešna, če ta ponudi ceno, višjo od izklicne. Če se udeleži več ponudnikov, je dražba uspešna, če vsaj eden izmed njih ponudi ceno, ki je višja od izklicne. Tudi druga javna dražba se opravi, če je en sam ponudnik. Premičnina se proda tistemu, ki ponudi višjo ceno. Če izkupiček znaša več od dolga, se preostali del vrne dolžniku. Če javna dražba ne uspe, se skliče druga, kjer se premičnine lahko prodajo pod izklicno ceno, vendar ne za manj kot 50 % ocenjene vrednosti. Na dražbi lahko sodelujejo tudi dolžniki in njegovi družinski člani, vendar za njih ne velja možnost nakupa pod izklicno ceno. O poteku dražbe se zapiše dražbeni zapisnik.

Tabela 4: Objava javne dražbe na spletnih straneh DURS.

Podatki o prevoznem sredstvu (avto, motor, kolo, prikolica ...)		
Znamka in tip vozila	Prevoženih km	Ocenjena vrednost/izklicna cena (brez DDV oz. DMV)
<u>CITROEN Berlingo 1.6 HDI</u> 	66.952 km	6.500 EUR (1.557.660,00 SIT)
3. 3. 2010 ob 11.00, DU MB, Titova cesta 10, soba 122,		

Vir: DURS, 10. 3. 2010.

Če zavezanec tudi premičnin nima, se poseže po njegovih nepremičninah in deležih v gospodarskih družbah, pri čemer postopek vodi na predlog davčnega organa prek državnega pravobranilstva sodišče po zakonu, ki ureja sodno izvršbo in zavarovanje. V zemljiški knjigi oziroma sodnem registru se vpiše prepoved razpolaganja z zarubljenim, vpiše se zastavna pravica države. Če je tudi sodna izvršba neuspešna, postopek znova prevzame davčni organ in sklep o izvršbi izda klirinško depotni družbi

(KDD), ki upravlja s temi vrednostnimi papirji. KDD onemogoči razpolaganje z vrednostnimi papirji (Jerovšek in Kovač, 2008, str. 160).

Če dolžnik nima nobenega vira poplačila, se davek odpiše po uradni dolžnosti zaradi neizterljivosti, a se v okviru zastaralnih rokov dolg ponovno vzpostavi, če dolžnik v tem času pridobi sredstva, ki so lahko predmet izvršbe.

8 ŠTUDIJA PRIMERA DAVČNEGA NADZORA

V tem poglavju je opisan primer davčnega inšpekcijskega nadzora (Priloga 2). Zaradi obsežnosti primera je primer skrčen na davčni inšpekcijski nadzor glede davkov in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve in davek od dohodkov, ki se obdavčijo kot dividende za določeno obdobje. Zaradi tajnosti podatkov so skrita vsa imena fizičnih in pravnih oseb, kot tudi ime inšpektorja ter številke dokumentov, računov.

8.1 OPIS PRIMERA

Gre za podjetje z omejeno odgovornostjo, ki se je v tem obdobju ukvarjalo z dejavnostjo računalniškega programiranja v operacijskem sistemu linux in windows, z namestitvijo programske opreme in servisiranjem teh aplikacij na daljavo pa tudi s svetovanjem in izdelavo internetnih strani.

Davčni organ je po uradni dolžnosti zavezancu za davek A. A. opravil davčni inšpekcijski nadzor pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja in plačevanja davka in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve in davek od dohodkov, ki se obdavčijo kot dividende za obdobje od 1. 1. 2006 do 30. 9. 2008. Davčni organ je o ugotovitvah sestavil zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru, ki je bil zavezancu vročen v hišni predalček. Na ugotovitve v zapisnik zavezanec za davek ni vložil pripomb.

Podjetje zastopa A. A., ki je zavezanec za davek. Ustanovitelj podjetja je tudi C. C. Edina zaposlena oseba v tem podjetju je B. B.

Zavezanec za davek ni predložil nobene dokumentacije in tudi ni sodeloval v postopku. Zavezanec za davek prav tako ni zahteval povrnitve stroškov.

8.2 TEK POSTOPKA IN UGOTOVITVE DAVČNEGA ORGANA

Ker zavezanec za davek ni predložil nobene dokumentacije za inšpicirano davčno obdobje in prav tako ni sodeloval v postopku. Kljub temu je davčni organ nadaljeval s

postopkom nadzora tako, da je podal zahtevka za predložitev podatkov po 39. členu ZDavP-2 (obveznost dajanja podatkov), in sicer bankama. Tako je davčni organ pridobil podatke o stanjih in prometu sredstev na transakcijskih računih zavezanca za davek.

Davčni organ je po pregledu bančnih izpiskov ugotovil napačno obračunavanje davkov. Zato je davčni organ naredil svoj obračun.

Zavezanec za davek A. A. je v inšpiciranem obdobju prejemal plačila kot materialne stroške. Ker zavezanec za davek ni predložil nobene dokumentacije, ki bi dokazovala izplačila materialnih stroškov. Zato je davčni organ na podlagi proste presoje dokazov in 6. člena ZDavP-2 (načelo sorazmernosti) obravnaval kot dividende.

Pri pregledu bančnih izpiskov za leto 2006, 2007 in 2008, je davčni organ ugotovil, da je zavezanec za davek izplačeval izdatke za material, blago, storitve, materialne stroške (Priloga 2, Tabela 3, 6, 9). Iz izpiskov ni razvidno, kdo je dvigoval gotovino za izplačila. Ker sta pooblaščenim osebam za razpolaganje s sredstvi na transakcijskem računu A. A. in C. C., je davčni organ (načelo proste presoje dokazov) navedena plačila obravnaval kot dividendo, in sicer tako, da je skupni znesek dvigov razdelil na dva dela.

V spodnji tabeli so prikazana izplačila zavezanca A. A. po letih in izračun davka kot dividende. Ker zavezanec ni predložil nobene dokumentacije, da bi opravičil izplačila za izdatke, material, storitve, blago, materialne stroške in izplačila materialnih stroškov, je davčni organ na podlagi proste presoje dohodek obdavčil kot dividende. Dividende se obdavčijo 20 % in je to končni davek. V tem obdobju je zavezanec za davek od izplačil za zavezanca A. A. dolžen akontacijo dohodnine v znesku 8.347,21 eur.

Tabela 5: Obračun davka na dohodke, ki se obdavčijo kot dividende za osebo A. A.

	V EUR			
	2006	2007	2008	SKUPAJ
Izplačila za izdatke material, storitve, blago, materialne stroške	6.532,72	7.084,00	5.550,00	19.166,72
Izplačila materialnih stroškov	10.786,18	5.912,00	5.871,16	22.569,34
SKUPAJ	17.318,90	12.996,00	11.421,16	41.736,06
Akontacija dohodnine 20 %	3.463,78	2.599,20	2.284,23	8.347,21
Neto izplačilo	13.855,12	10.396,80	9.136,93	33.388,85

Vir: Povzeto po Prilogi 2.

Izplačila osebi C. C. so prav tako obračunana kot dividende. Davčni organ je obračunal davek za ta izplačila v znesku 3.939,34 eur (glej Tabelo 6).

Zavezanec za davek A. A. mora plačati 12.286,55 eur (8.347,21 Tabela 5 + 3.939,34 Tabela 6).

Tabela 6: Obračun davka na dohodek, ki se obdavčuje kot dividenda za C. C.

	V EUR			
	2006	2007	2008	SKUPAJ
Izplačila za izdatke material, storitve, blago, materialne stroške	6.532,72	7.084,00	5.550,00	19.166,72
Izplačila		530,00		
SKUPAJ	6.532,72	7.614,00	5.550,00	19.696,72
Akontacija dohodnine 20 %	1.306,54	1.522,80	1.110,00	3.939,34
Neto izplačilo	5.226,18	6.091,20	4.440,00	15.757,38

Vir: Povzeto po Prilogi 2.

V letu 2006, 2007 in 2008 je zaposlena B. B. prejela izplačila kot materialne stroške. Ker zavezanec za davek ni predložil nobene dokumentacije, je davčni organ naredil obračun. Ker gre za sklenjeno delovno razmerje, ki se sklone z zakonom o delovnih razmerjih, v katerem je v 42. členu določeno, da mora delodajalec delavcu zagotoviti ustrezno plačilo za opravljanje dela. Zato je davčni organ te materialne stroške opredelil kot plačila za opravljeno delo.

Zavezanec za davek bi moral v tem obdobju od dohodkov iz zaposlitve obračunati in plačati prispevke in davke. Ker tega zavezanec ni naredil, je to naredil davčni organ.

V spodnji tabeli so prikazane obveznosti, ki se morajo zavezancu za davek dodatno odmeriti. Poleg davkov in prispevkov mora plačati še obresti, ki znašajo kar 1.845,82 eur, medtem ko vse obveznosti znašajo 21.286,55 eur.

Tabela 7: Davki in prispevki za zaposleno.

ŠT.	DAVEK/PRISPEVEK	DAVEK/PRISPEVEK V EUR	OBRESTI V EUR
1.	Prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje iz plač	3.406,50	314,69
2.	Prispevki za zdravstveno zavarovanje iz plač	1.397,76	140,21
3.	Prispevki za zaposlovanje iz plač	30,77	3,09
4.	Prispevki za starševsko varstvo iz plač	21,97	2,20
5.	Prispevki za pokojninsko in invalidsko zavarovanje na plače	1.944,99	195,10
6.	Prispevki za zdravstveno zavarovanje na plače	1.441,73	144,62
7.	Prispevki za poškodbe pri delu	116,49	11,69
8.	Prispevki za starševsko varstvo na plače	21,97	2,20
9.	Prispevki za zaposlovanje na plače	13,18	1,32
10.	Davek na izplačane plače	977,40	101,93
11.	Davek od dohodkov (dividende)	12.286,55	928,77
	SKUPAJ	21.286,55	1.845,82

Vir: Povzeto iz Priloge 2.

Zavezanec za davek mora odmerjene obveznosti plačati v 30-ih dneh po vročitvi odločbe. Po preteku tega roka se zaračunajo zamudne obresti in začne se postopek davčne izvršbe.

8.3 SKLEP

V začetku odločbe sta navedena člena glede stvarne in krajevne pristojnosti (70. in 71. člen ZDavP-2). V tem primeru je pristojen DURS v skladu z ZDS-1 Davčni urad Ljubljana. Davčni inšpekcijski nadzor se je začel po uradni dolžnosti. Davčni organ je v prvi točki odločbe navedel vse prispevke in davke ter višino teh, katere zavezanec za davek mora plačati. V prvi točki so ugotovitve davčnega urada.

Zavezanec za davek je imel v postopku možnost sodelovanja, vendar tega ni storil. Ni niti sodeloval niti predložil ustrezne dokumentacije, ki bi dokazovala njegova izplačila.

Najbolje je, da bi davčni zavezanec od samega začetka sodeloval z davčnim inšpektorjem, se informiral o poteku postopka. Ves čas med postopkom ima davčni zavezanec možnost predlagati izvedbo posameznih dokazov in navajati dejstva, za katera meni, da so pomembna za odločanje o pravilnosti in zakonitosti obračunavanja in plačevanja posameznih vrst davčnih obveznosti. Kar se tiče dokaznega bremena pa v davčnem postopku velja pravilo, da mora davčni zavezanec za svoje trditve v davčnem postopku predložiti dokazila. Dokazati mora tako vsa dejstva, ki so mu v prid ali pa da obveznost ni nastala. Praviloma se vsa dejstva dokazujejo s pisno dokumentacijo (povz. po Kruhar Puc in Galič, 2006, str. 21, 22).

Zaradi nesodelovanja zavezanca je davčni organ podal zahtevek za predložitev podatkov po 39. členu ZDavP-2. Gre za eno izmed določb, s katero se konkretizira načelo dolžnosti dajanja podatkov iz 10. člena ZDavP-2. Pri pobiranju davkov potrebuje davčni organ dostop do določenih podatkov, ki so pomembni za določitev davčne obveznosti in tudi za nadzor nad tem, ali so zavezanci za davek davčnemu organu posredovali oziroma navedli pravilne podatke. Tako zbrane podatke davčni organ vodi v okviru uradnih evidenc, vzpostavljenih na podlagi ZDS-1, in so med drugimi podlaga za pripravo letnega načrta inšpekcijskega nadzora ter za izbor zavezancev za davek za davčni inšpekcijski nadzor, lahko pa jih uporabi tudi v posameznih davčnih postopkih, na primer v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora (Jerovšek et al., 2008, str. 103, 105).

Če davčni zavezanec ne predloži poslovnih knjig, davčnih evidenc in druge dokumentacije, je treba to zaradi zavarovanja dokazov ugotoviti z zapisnikom (Kruhar Puc in Galič, 2006, str. 33).

Davčni organ je uporabil načelo proste presoje dokazov in 6. člen ZDavP-2 (načelo sorazmernosti), ker zavezanec za davek ni predložil nobene dokumentacije. Davčni inšpekcijski nadzor se opravi na podlagi objektivnih kriterijev, ki morajo upoštevati načelo enakomernega inšpekcijskega nadziranja vseh zavezancev za davek in načelo pomembnosti davka, ki ga zavezanec za davek prispeva v javnofinančnih prihodkih. Podana mora biti sorazmernost, da določeni zavezanci ne bi bili nesorazmerno nadzirani (povz. po Jerovšek et al., 2008, str. 31).

Zavezanec za davek je plače in druge prejemke prikazoval (prikrival) kot materialne stroške ali izdatke za material, storitve, blago. Zaradi nesodelovanja zavezanca za davek je davčni organ obravnaval ta plačila kot plačo in dividende.

Davki in prispevki so davčni prihodki, pri čemer je njihova skupna značilnost vsaj načeloma jasna; oboji so oblika prisilnih dajatev. Za razliko od davkov, ki predstavljajo enostranski prisilni odvzem realnega dohodka oziroma kupne moči, pa smo s plačevanjem prispevkov deležni tudi določenega obsega pravic (Stanovnik, 2008, str. 41).

Zavezanec za davek je imel eno zaposleno, ki je imela z njim sklenjeno delovno razmerje. Prejemala je izplačila v obliki materialnih stroškov, zato je davčni organ na podlagi proste presoje dokazov ta izplačila opredelil kot plačila za opravljeno delo. V

1. točki 1. odstavka 37. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 117/06, 33/07 Odl. US: U-I-198/05-12, 45/07 Odl. US: U-I-260/04-28, 90/07, 10/08, 78/08, 92/08, 20/90, 10/10, 13/10, ZDoh-2) dohodek iz delovnega razmerja vključuje plačo, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, ki vključuje tudi provizije. Od dohodkov zavezanca se med letom plačuje akontacija dohodnine, ki se izračuna in plača v rokih.

Plačnik davka je oseba, ki izplačuje dohodke, torej v tem primeru A. A. na področju dohodnine mora plačnik davka od dohodkov, ki se vštevajo v letno davčno osnovo na letni ravni, davčni odtegljaj izračunati in odtegniti ob obračunu dohodka, davčnemu organu pa ga mora predložiti najpozneje na dan izplačila dohodka (Jerovšek et al., 2008, str. 149). Davčni organ je obračunal obvezne prispevke za socialno varnost (prispevke za pokojninsko in invalidsko zavarovanje, obvezno zdravstveno zavarovanje, starševsko varstvo prispevek za zaposlovanje). Prispevke za zavarovanca izračuna, odtegne in plača zavezanec za prispevke, ki ni hkrati tudi zavarovanec, če je plačnik davka (na primer delodajalec izračuna, odtegne in plača prispevke delojemalca). Zavezanci, ki prispevke izračunajo v obračunu davčnega odtegljaja (obrazec REK), morajo predložiti obračun davčnih odtegljajev davčnemu organu v roku, ki je določen za akontacijo dohodnine od dohodkov, od katerih se plačujejo prispevki za socialno varnost. V enakem roku morajo te prispevke tudi plačati (Jerovšek et al., str. 659, 661).

Dividende je obravnaval na podlagi 3. odstavka 79. člena ZDoh-1 (3. odstavek 90. člen ZDoh-2) in 1. točka 4. odstavka 90. člena ZDoh-2. Kot dividenda se obdavčuje vsaka razdelitev dohodka imetniku deleža iz premoženja plačnika oziroma povezane osebe plačnika na podlagi njegovega lastniškega deleža v plačniku, ki ne predstavlja zmanjšanja njegovega lastniškega deleža, vključno z razdelitvijo v obliki delnic ali zamenljivih obveznic ter pripisom dobička kapitalskemu deležu družbenika (ZDoh-2, 3. odstavek 90. člen). Kot dividende se obdavčuje tudi prikrito izplačilo dobička, določeno v zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb (ZDoh-2, 1. točka 4. odstavek 90. člen).

Dividende so obdavčene z dokončno in enotno davčno stopnjo v višini 20 %. Ti dohodki se ne vpisujejo v dohodninsko napoved, ampak se oddajo ločene davčne napovedi (Klun, 2007, str. 34).

Davčni organ je izdano odločbo poslal zavezancu za davek po pošti s povratnico (osebno vročanje).

Davčni organ je postopal pravilno, da je:

- pozval zavezanca za davek, naj sodeluje,
- zaradi nesodelovanja zavezanca sestavil zapisnik, ki je bil vročen v hišni predalček,
- podal zahtevek za predložitev podatkov dvema bankama,
- po načelu proste presoje dokazov naredil svoj obračun.

Davčni zavezanec sme in mora sodelovati s pooblaščen osebo. Pri izvajanju 138. člena ZDavP-2 je izjemnega pomena temeljno načelo ZUP (zaslišanje stranke, 9.

člen), katerega kršitve so glede na bogato sodno prakso zelo pogoste, bodisi že v začetnih dejanjih bodisi po ogledu (pri sestavi zapisnikov in dajanju možnosti oziroma upoštevanju danih pripomb zavezancev) bodisi v odločbi. Zaslišanje stranke je institut v korist stranke in neuveljavljanja te pravice ni mogoče uporabiti v škodo stranke (sodba VS SRS, U220/85-8). Tako je na primer v sodbi UpS, RU1385/01 navedeno: Zavezancu bi davčni organ, upošteva je dejstvo, da se postopka inšpekcijskega pregleda pri izplačevalcu ni udeleževal, moral zapisnik o ugotovitvah inšpekcijskega pregleda pri družbi, d. o. o., oziroma njegov (za tožnika relevanten) del vročiti in mu z odločitvijo ustreznega roka za izjavo o ugotovitvah in v inšpekcijskem postopku izvedenih dokazih, na katerih le – te temeljijo, tudi dejansko omogočiti uveljavitev procesnih pravic, ki izhajajo iz načela zaslišanje stranke (Jerovšek et al., 2008, str. 332, 333).

Zavezanec za davek pa žal ni sodeloval v postopku, niti ni predložil nobene dokumentacije in tudi ni podal nobenih pripomb na zapisnik. Primer kaže na prikrivanje dohodkov zaposlenih (verjetno je pri njem bil zaposlen družinski član, npr. žena), kajti so vsa izplačila prikazana kot stroški, izdatki. Verjetno tudi zaradi tega ni sodeloval z davčnim organom, ker ga je ta odkril in zaradi nepoznavanja svojih pravic glede sodelovanja v postopku.

9 ZAKLJUČEK

Davek je obveznost fizične in tudi pravne osebe, je vsaka dajatev. Dolžnost zavezanca je, da davek plača. Zavezanec za davek zajema vse, ki so zavezani za izpolnitev davčne obveznosti.

Davčni postopek je posebni upravni postopek, ki odloča o pravicah, obveznostih ali pravnih koristih. Davčni postopek je urejen z ZDavP-2. Zanj je značilna večstopenjska subsidiarnost, saj se v davčnem postopku ZUP uporablja takrat, ko z ZDavP-2 ni kaj predpisano. ZDavP-2 ima sedem temeljnih načel, ki se uporabljajo skupaj z devetimi načeli ZUP. V davčnih zadevah se uporabljajo tudi načela ZIN in načela davčne izvršbe. Pristojnost o davčnem postopku imajo Ministrstvo za finance, DURS, CURS in drugi organi, kot so RTV Slovenija, zbornice z obveznim članstvom. Organi odločajo v konkretnih zadevah na določenem področju po posameznih predpisih.

Davčni postopek poteka po določenih fazah. Le-te so začetek davčnega postopka, ugotovitveni in dokazni postopek, izdaja davčne odločbe in pravna sredstva. Prva faza postopka je začetek davčnega postopka, ki se začne po uradni dolžnosti ali na zahtevo stranke. Ko se postopek začne, sledi ugotovitveni in dokazni postopek, v katerem se ugotovljajo in dokazujejo dejstva. Med preiskovanjem lahko zavezanec dokaže dejstva, ki zmanjšajo obveznost, ali pa dokaže, da obveznost ni nastala. V davčnem postopku nastajajo stroški v breme zavezanca in organa, ki postopek vodi. Postopek se konča z davčno odločbo v pisni obliki. Vročitev je lahko navadna ali osebna. Vročanje odločb in sklepov, od katerih vročitve začne teči rok, se vročajo z navadno vročitvijo. Dokument se lahko objavi tudi na oglasni deski organi in na enotnem državnem portalu e-uprava. Zadnja faza postopka so pravna sredstva, ki se uporabijo v davčnem postopku, je eno redno in šest izrednih pravnih sredstev. Pravna sredstva so kombinirano predpisana v ZUP in ZDavP-2. ZDavP-2 poleg ZUP posebej ureja še pritožbo, obnovo postopka in odpravo, razveljavitev oziroma spremembo odločbe po nadzorstveni pravici. Zavezanec ima tudi pravico do sodnega varstva, upravnega spora na sodišču. Na prvi stopnji odloča Upravno sodišče, na drugi stopnji pa Vrhovno sodišče. Možna je še ustavna pritožba in pa tudi pritožba na Evropsko sodišče za človekove pravice.

Davčni nadzor je davčni postopek, ki preverja pravilnosti in pravočasnosti vlaganja davčnih napovedi, obračunov in obračunavanja ter plačevanja davkov. Notranji davčni nadzor poteka na sedežu davčnega urada preko dokumentacije, podatkov zavezanca in uradnih evidenc. Carinski nadzor je zunanji nadzor, urejen z ZCS-1. Kadar so podani razlogi za sum, da so bili kršeni predpisi o obdavčenju, se uvede davčna preiskava, ki jo vodi davčni inšpektor. Davčni inšpekcijski nadzor izvajajo davčni inšpektorji, ki imajo posebna pooblastila in opravljajo delne ali celostne davčne nadzore. Po končanem pregledu se sestavi zapisnik, na katerega lahko

zavezanec poda pripombe. Če ni ugotovljenih nepravilnosti, se postopek zaključi s sklepom ali z odločbo.

Če zavezanec v določenem roku ne plača davka, se začne postopek davčne izvršbe, urejena z ZDavP-2. ZDavP-2 določa nekatere predmete, ki so izvzeti iz davčne izvršbe, kot so na primer obleka, obutev, štedilnik, hladilnik, pralni stroj, hrana in kurjava (če so nujni za 6 mesecev), kmetijski stroji, poročni prstan ... Predmeti davčne izvršbe so določeni po načelu sorazmernosti, torej po nekem vrstnem redu. V primeru premožnin se izvede rubež, cenitev in prodaja.

V osmem poglavju je študija primera davčnega inšpekcijskega nadzora pokazala očitno prikrivanje izplačil zavezanca za davek. Davčni organ je naredil vse, kar je v njegovi pristojnosti, brez sodelovanja zavezanca, saj ta ni želel sodelovati. Ker zavezanec ni sodeloval pri postopku, je davčni organ po prosti presoji dokazov naredil svoj obračun in zavezancu za davek naložil davčno obveznost. V primeru, da davek ne bo plačan, se sproži postopek izvršbe. V vsaki zadevi davčnega inšpekcijskega nadzora je dobro sodelovati in se informirati.

LITERATURA

1. Breznik, Janez. Štucin, Zdenka. Marflak, Jonika. Zakon o splošnem upravnem postopku s komentarjem. GV Založba, Ljubljana, 2008.
2. Jerovšek, Tone. Davčni postopek – novosti. V: Simič, Ivan (ur.): Davčni dnevi. Zbornik referatov. Ministrstvo za finance, DURS, Portorož, 2007, str. 21–28.
3. Jerovšek Tone. Upravni postopek in upravni spor. Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2007.
4. Jerovšek, Tone. Simič, Ivan. Škof, Bojan. Kovač, Polona. Wakounig, Marian. Jerman, Saša. Mendušič Krisper, Mirjam. Klepac, Katarina. Jenko, Peter. Štemberger, Marjetka. Golob Erbida, Metka. Debeljak Centa, Mojca. Grum, Olga. Musar, Igor. Premuš, Stanka. Hadjar, Rajko. Zakon o davčnem postopku s komentarjem. Davčno izobraževalni inštitut, Ljubljana. Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor. 2008.
5. Jerovšek, Tone. Kovač, Polonca. Posebni upravni postopki. Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2008.
6. Klun, Maja. Davčni sistemi. Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2007.
7. Kobler, Gorazd. Upravni spor. Ministrstvo za notranje zadeve, Direktorat za javno upravo, Upravna akademija, 2004.
8. Kovač, Matjaž. Davki od a do ž. celovit pregled obdavčitev v Republiki Sloveniji in njihova obrazložitev z veljavno zakonodajo. Primath, Ljubljana, 2008.
9. Kovač, Polonca. The Development of Tax Procedures in Slovenia. V: Vintar, Mirko. Kovač, Polona. Trends in Development of Public Administration in South East Europe. Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2007.
10. Kruhar Puc, Romana. Ko nas obišče davčni inšpektor. Primath, Ljubljana, 2004.
11. Kruhar Puc in Galič. Najpogostejše ugotovitve davčnih inšpektorjev na terenu s primeri iz prakse z upoštevanjem stare in nove zakonodaje. Primath, Ljubljana, 2006.
12. Stanovnik, Tine. Javne finance. Ekonomska fakulteta, Ljubljana, 2008.

13. Škof, Bojan. Wakounig, Marian. Tičar, Bojan. Jerman, Saša. Kobal, Aleš. Ferčič, Aleš. Davčno pravo. Pravna fakulteta, davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor, 2007.
14. Tratar, Boštjan. Kruhar Puc, Romana. Novi davčni postopek. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1) s pojasnili in primeri iz prakse. Legat, Ljubljana, 2005.
15. Virant, Grega. Pravna ureditev javne uprave. Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2004.

VIRI

PREDPISI:

1. Ustava Republike Slovenije. Ur. list RS, št. 33I/91-I, 42/97, 66/00, 24/03, 69/04, 68/06.
2. Zakon o davčnem postopku. Ur. list RS, št. 109/06, 117/06, 24/08 – ZDDKIS, 125/08, 47/09 Odl. US: U-I-54/06-32 (48/09 popr.), 110/09 (1/10 popr.).
3. Zakon o inšpekcijskem nadzoru. Ur. list RS, št. 56/02, 26/07, 43/07 – UPB1.
4. Zakon o davčni službi. Ur. list RS, št. 57/04, 139/04, 17/05 – UPB1, 59/05 Odl. US: U-I-108/05-19, 114/06, 1,07 – UPB2, 40/09.
5. Zakon o carinski službi. Ur. list RS, št. 56/99, 52/02 – ZDU-1, 110/02 – ZGO-1, 57/04, 103/04 – UPB1, 113/05 – ZJU-B, 40/09.
6. Zakon o splošnem upravnem postopku. Ur. 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, 47/09 Odl. US:U-I-54/06-32 (48/09 popr.), 8/10.
7. Zakona o državni upravi. Ur. list RS, št. 52/02, 56/03, 83/03 – UPB1, 45/04 – ZdZPKG, 61/04-UPB2, 123/04, 24/05 – UPB3, 93/05, 113/05 – UPB4, 126/07 – ZUP-E, 48/09.
8. Zakon o upravnem sporu. Ur. list RS, št. 105/06, 26/07, 122/07, 65/08, 119/08, 54/09.
9. Zakon o dohodnini. Ur. list RS, št. 117/06, 33/07 Odl. US: U-I-198/05-12, 45/07 Odl. US: U-I-260/04-28, 90/07, 10/08, 78/08, 92/08, 20/90, 10/10, 13/10.
10. Pisna pomoč DURS: Zapisnik (priloga) in Odločba (priloga).

INTERNETNI VIRI:

1. Ministrstvo za finance. URL=[«http://www.mf.gov.si/»](http://www.mf.gov.si/), 15. 3. 2010.
2. Davčna uprava Republike Slovenije. URL=[« http://www.durs.gov.si/»](http://www.durs.gov.si/), 15. 3. 2010.

3. Carinska uprava Republike Slovenije. URL=[«http://www.carina.gov.si/»](http://www.carina.gov.si/), 15. 3. 2010.
4. Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije, št. 123, 30.09.2009: Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah ZDavP-2 (ZDavP-2B). URL =[«http://www.dz-rs.si/index.php?id=374»](http://www.dz-rs.si/index.php?id=374), 5. 4. 2010.

SEZNAM SLIK, TABEL IN GRAFIKONOV

Slika 1: Organizacijska struktura DURS	18
Slika 2: Organizacijska struktura Davčnega urada Celje	19
Tabela 1: Pobrani prihodki Davčne uprave RS	5
Tabela 2: Število davčnih inšpekcijskih nadzorov po letih	39
Tabela 3: Znesek davčnih izvršb po letih (EUR)	42
Tabela 4: Objava javne dražbe na spletnih straneh DURS	45
Tabela 5: Obračun davka na dohodke, ki se obdavčijo kot dividende za osebo A. A.	47
Tabela 6: Obračun davka na dohodek, ki se obdavčuje kot dividenda za C. C.	48
Tabela 7: Davki in prispevki za zaposleno	49
Grafikon 1: Število davčnih inšpekcijskih nadzorov po letih.....	40

SEZNAM UPORABLJENIH KRATIC IN OKRAJŠAV

CURS	Carinska uprava Republike Slovenije
DDV	Davek na dodano vrednost
DURS	Davčna uprava Republike Slovenije
EU	Evropska unija
RS	Republika Slovenija
RTV	Radiotelevizija
ZCS-1	Zakon o carinski službi
ZDavP-2	Zakon o davčnem postopku
ZDoh-2	Zakon o dohodnini
ZDS-1	Zakon o državni službi
ZIN	Zakon o inšpekcijskem nadzoru
ZUP	Zakon o splošnem upravnem sporu
ZUS-1	Zakon o upravnem sporu

PRILOGA 1: ZAPISNIK DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE
DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVNIJE
DAVČNI URAD

Številka:
Datum:
U.p.:

DAVČNA TAJNOST

Z A P I S N I K

o davčnem inšpekcijskem nadzoru davka in davka na dodano vrednost za obdobje od 1. 9. 2007 do 30. 9. 2007 pri zavezancu na davek

XXXXXXXXXXXX s. p.
davčna številka xxxxxxxxxxxxxxxxx

Davčna uprava Republike Slovenije, Davčni urad je pri zavezancu na davek XXXXXXXXXXX s. p., opravil davčni inšpekcijski nadzor davka na dodano vrednost za obdobje od 1. 9. 2007 do 30. 9. 2007. Davčni organ je zavezancu za davek dne 9. 1. 2009 vročil sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora, številka.....

Pred pričetkom davčnega inšpekcijskega nadzora se je pooblaščen oseba, ki je izvajala davčni inšpekcijski nadzor, izkazala s službeno izkaznico ter značko in zavezanca za davek poučila o pravici, da je prisoten pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in da je tekoče obveščen o pomembnih dejstvih in dokazih v inšpekcijskem nadzoru. Zavezanec za davek je bil tudi opozorjen, da lahko imenuje osebo za dajanje podatkov in pojasnil, da je v ta namen imenoval zaposleno iz družbe A d. o. o., ki za zavezanca vodi poslovne knjige.

V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora je sodeloval sam zavezanec XXXXXXXXXXX.

Davčni inšpekcijski nadzor je opravil Zzzzzzzz, višji davčni inšpektor iz Davčne uprave Republike Slovenije, Davčnega urada.

Zapisnik je sestavljen v skladu z določili 140. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Ur. l. RS, št. 117/06 in 24/08 – ZDDKIS).

Davčni inšpekcijski nadzor se je opravljal:

- v poslovnih prostorih zavezanca dne 12. 2. 2009 (delno),
- v prostorih davčnega urada, dne 24. 2. 2009.

Pred sestavo zapisnika je pooblaščen oseba o rezultatu davčnega inšpekcijskega nadzora opravila z zavezancem za davek dne 12. 2. 2008 sklepni dogovor, v katerem ga je opozorila na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčenje, pravne posledice ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora in davčne učinke teh ugotovitev.

SPLOŠNI PODATKI O DAVČNEM ZAVEZANCU:

1.	Podatki o dejavnosti:	25.620 – Mehanska obdelava kovin
2.	Podatki o organiziranosti:	Samostojni podjetnik
3.	Podatki o transakcijskem računu:	Banka d. d.
4.	Knjigovodstvo v inšpiciranem obdobju vodi:	A d. o. o.

Za zakonitost in pravilnost izvajanja zakonov o obdavčenju pri zavezancu za davek je v inšpiciranem obdobju odgovoren XXXXXXXXXX.

Ugotovitve:

Davčni organ je pri inšpiciranju pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davka na dodano vrednost upošteval določila Zakona o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (Uradni list RS, št. 117/06 in 52/07) in Pravilnika o izvajanju zakona o davku na dodano vrednost – Pravilnik (Uradni list RS, št. 141/06 in 52/07).

Davčne evidence

Davčni zavezanec vodi za potrebe DDV knjigo izdanih računov in knjigo prejetih računov na računalniku ter v pisni obliki.

V postopku inšpiciranja je bila na vpogled predložena knjiga prejetih računov, obrazec P-RAČ za obdobje od 1. 9. 2007 do 30. 9. 2007.

Vstopni DDV

67. člen ZDDV-1 v prvem odstavku določa, da mora davčni zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka DDV izpolnjevati naslednje pogoje:

- a) za odbitke v skladu s točko a) prvega odstavka 63. člena tega zakona, v zvezi z dobavo blaga in storitev, mora imeti račun izdan v skladu z 81. do 84. členom tega zakona;
- b) za odbitke v skladu s točko b) prvega odstavka 63. člena tega zakona, v zvezi s transakcijami, ki se obravnavajo kot dobava blaga ali storitev, mora izpolnjevati formalnosti, ki jih predpiše minister, pristojen za finance;
- c) za odbitke v skladu s točko c) prvega odstavka 63. člena tega zakona, v zvezi s pridobitvami blaga znotraj Skupnosti. V obračunu DDV iz 87. čl. tega zakona mora navesti vse podatke, ki so potrebni za izračun zneska DDV, ki ga je dolžan plačati za svoje pridobitve, imeti račun, izdan v skladu z 81. do 84. čl. tega zakona;
- d) za odbitke v skladu s točko d) prvega odstavka 63. čl. tega zakona, v zvezi s transakcijami, ki se obravnavajo kot pridobitve blaga znotraj Skupnosti, mora izpolnjevati formalnosti, ki jih predpiše minister, pristojen za finance;
- e) za odbitke v skladu s točko e) prvega odstavka 63. čl. tega zakona, v zvezi z uvozom blaga, mora imeti uvozni dokument, na katerem je naveden prejemnik ali uvoznik in na katerem je naveden znesek DDV, ki ga je dolžan plačati oziroma omogoča izračun tega zneska;
- f) če je dolžan plačati DDV kot naročnik ali kupec v skladu z 2., 3. in 4. točko prvega odst. 76. čl. tega zakona, mora izpolnjevati formalnosti, ki jih predpiše minister, pristojen za finance.

Po 2. odst. 67. čl. opravi davčni zavezanec odbitek tako, da od skupnega zneska DDV, ki ga dolguje za dano davčno obdobje, odšteje skupni znesek DDV, za katerega je v istem obdobju nastala pravica do odbitka, ki se lahko uveljavlja v skladu s 1. odst. tega člena. Če davčni zavezanec ne opravi odbitka DDV v tem davčnem obdobju, lahko odbije ta znesek DDV kadarkoli potem v davčnem obdobju, vendar ne pozneje kot v zadnjem davčnem obdobju koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem je pridobil pravico do odbitka DDV.

4. odst. 67. čl. določa, da če davčni zavezanec prejme račun, na katerem je izkazan DDV od osebe, ki ga po tem zakonu ne sme izkazati, ne sme odbiti izkazanega DDV, ne glede na to, ali nepooblaščen oseba ta DDV plača.

Prejeti računi

V davčnem obdobju za obdobje od 1. 9. 2007 do 30. 9. 2007 so v knjigi P-RAČ evidentirani računi od zaporedne številke 1 do zaporedne številke 99.

V okviru navedenega je bilo inšpiciranje usmerjeno na prejeti račun št. z oznako »D-704mat« družbe Dobavitelj, d. o. o., davčna št. yyyyyyyyyy. Navedeni račun je evidentiran v knjigi prejetih računov pod zaporedno št. 99, v skupnem znesku 18.000,00 EUR (osnova za DDV v znesku 15.000,00 EUR in pripadajoči DDV po stopnji 20 % v znesku 3.000,00 EUR), na katerem je zaračunana dobava 5000 kosov trgovinske police, cena za kos police pa znaša 3,00 EUR.

Iz izpisov transakcijskega računa zavezanca, odprtega pri banki d. d., sta razvidni plačili prejetega računa družbe Dobavitelj, d. o. o., in sicer:

- po izpisu št. 194 z dne 23. 11.2007 v znesku 8.000,00 EUR,
- po izpisu št. 201 z dne 3. 12. 2007 v znesku 10.000,00 EUR.

V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora je bilo ugotovljeno, da družba Dobavitelj, d. o. o., z davčno številko yyyyyyy, nikoli ni bila identificirana za namene DDV, kar posledično pomeni, da na navedenih računih ni imela pravice izkazati DDV. Družba Dobavitelj, d. o. o., davčnemu organu ni oddala obračuna DDV-O za obdobje od 1. 9. 2007 do 30. 9. 2007, niti ne za ostala obdobja, prav tako izkazanega zneska DDV ni plačala.

Skladno z določili 147. čl. PZDDV-1 so kot podlaga za knjigovodsko evidentiranje davčno pomembnih dogodkov, sprememb in dejstev navedene ustrezne listine, kot so izdani in prejeti računi, knjigovodske listine o plačilih in izplačilih, kot tudi vse druge listine, ki so pomembne za obračun in plačilo DDV ter odbitek vstopnega DDV.

Iz določil četrtega odst. 67. čl. ZDDV-1 izhaja, da če davčni zavezanec prejme račun, na katerem je izkazan DDV, od osebe, ki ga po tem zakonu ne sme izkazati, ne sme odbiti izkazanega DDV, ne glede na to, ali nepooblaščen oseba ta DDV plača.

Iz navedenih določil izhaja, da inšpicirani zavezanec za davek po navedenih prejetih računih družbe Dobavitelj, d. o. o., ne izpolnjuje pogojev za odbitek vstopnega DDV.

Glede na navedena dejstva davčni organ ugotavlja, da je inšpicirani zavezanec za davek XXXXXXX s. p., neupravičeno uveljavljal vstopni DDV po inšpiciranem računu družbe Dobavitelj, d. o. o., v znesku **3.000,00 EUR**.

Zaradi navedenega se davčna obveznost za obračunsko obdobje od 1. 9. 2007 do 30. 9. 2007 po inšpiciranju spremeni, kot je navedeno v preglednici v nadaljevanju:

Obračunski del obrazca DDV-O za obračun DDV**za obdobje od 1. 9. 2007 do 30. 9. 2007**

- v EUR -

Od prodaje blaga in storitev

		Po zavezancu	Po inšpekciji	Razlika
Zavezancem za DDV 8,5 %	31	0	0	0
Zavezancem za DDV 20 %	32	11.649,19	11.649,19	0
Končnim potrošnikom 8,5 %	33	0	0	0
Končnim potrošnikom 20 %	34	0	0	0
Prej. blaga in stor. kot plač. DDV	35	0	0	0
Od pridobitev blaga znotraj Skupnosti 8,5 %	36	0	0	0
Od pridobitev blaga znotraj Skupnosti 20 %	37	0	0	0
Obveznost DDV (tekoče obdobje)	51	256,78	3.256,78	3.000,00
Plačilo DDV	71	256,78	3.256,78	3.000,00

Od nabave blaga in storitev

		Po zavezancu	Po inšpekciji	Razlika
V Sloveniji 8,5 %	41	3,69	3,69	0
V Sloveniji 20 %	42	11.388,72	8.388,72	3.000,00
Pri uvozu	43	0	0	0
Pavšalno nadomestilo 4 %	44	0	0	0
Prej. blaga in stor. kot plač. DDV	45	0	0	0
Prenos iz preteklega obdobja	46	0	0	0
Od pridobitev blaga znotraj Skupnosti 8,5 %	47			
Od pridobitev blaga znotraj Skupnosti 20 %	48	0	0	0
Presežek DDV v davč. Obdobju	52	0	0	0
Prenos iz preteklega obdobja	61	0	0	0

Datum zapadlosti v plačilo obveznosti DDV po obračunu za mesec sept. 2007 je 30. 10. 2007.

V primeru, ko davčni organ v postopku davčnega nadzora ugotovi davčno obveznost, se za čas od poteka roka za plačilo davka do izdaje odločbe na podlagi 95. čl. ZDavP-2, obračunajo obresti po medbančni obrestni meri za ročnost enega leta, v višini, ki je veljala na dan poteka roka za plačilo davka. Za čas od izdaje odločbe do njene izvršljivosti ne tečejo zamudne obresti.

POVZETEK

Davčni organ je pri zavezancu za davek XXXXXXXX s. p., opravil davčni inšpekcijski nadzor davka na dodano vrednost za obdobje od 1. 9. 2007 do 30. 9. 2007, pri čemer je bilo ugotovljeno, da je zavezanec za davek neupravičeno odbijal vstopni DDV po prejetem računu družbe Dobavitelj, d. o. o., v skupnem znesku 3.000,00 EUR.

POUK O PRAVNEM SREDSTVU

Na ta zapisnik lahko zavezanec za davek poda pri Davčnem uradu v 20 dneh po vročitvi zapisnika. Na utemeljeno pisno zahtevo zavezanca za davek se lahko rok za pripombe s sklepom podaljša praviloma največ za dodanih 10 dni.

V skladu s 116. čl. Zakona o splošnem upravnem postopku (Ur. l. RS, št. 24/2006 – UPB2, 105/06, 126/07 in 65/08) mora stranka povrnitev stroškov zahtevati do izdaje odločbe, sicer izgubi pravico do povrnitve stroškov.

Vročiti: s. p., osebno
Vložiti: v zadevo

višji davčni inšpektor
ZZZZZZZ

Vir: DURS

PRILOGA 2: ODLOČBA DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE
DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE
DAVČNI URAD

Davčna ulica 1, 1000 Ljubljana
telefon: 01 369 37 00, telefaks: 01 369 30 16, www.durs.gov.si, e-pošta: gp.durs-lj@gov.si

Številka:
Datum:
U.P.:

DAVČNA TAJNOST

Davčna uprava Republike Slovenije, Davčni urad Ljubljana izdaja na podlagi 70. in 71. člena Zakona o davčnem postopku –ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/06, 24/08-ZDDKIS, 125/08 in 20/09 ZDoh-2D) po uradni dolžnosti, zavezancu za davek A. A. podjetje ZZZ, d. o. o., davčna številka xxxxxxx, ki ga zastopa direktor A. A. v zadevi davčnega inšpekcijskega nadzora davka in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve za obdobje od 1. 1. 2006 do 30. 9. 2008, naslednjo

ODLOČBO

I.

Zavezancu za davek A. A. podjetju ZZZ, d. o. o., se za obdobje od 1. 1. 2005 do 30. 9. 2008 dodatno odmeri:

1. prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje iz plač v **višini 3.406,50 EUR**, od davčne osnove 21.977,39 EUR po stopnji 15,50 % in obresti, obračunane od dneva poteka roka za plačilo do vključno 9. 7. 2009 v višini **341,69 EUR** za obdobje 2006, 2007 in od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008;
2. prispevek za zdravstveno zavarovanje iz plač v višini **1.397,76 EUR** od davčne osnove 21.977,39 EUR po stopnji 6,36 % in obresti, obračunane od dneva poteka roka za plačilo do vključno 9. 7. 2009 v višini **140,21 EUR** za obdobje 2006, 2007 in od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008;
3. prispevek za zaposlovanje iz plač v višini **30,77 EUR**, od davčne osnove 21.977,39 EUR po stopnji 0,14 % in obresti, obračunane od dneva poteka roka za plačilo do vključno 9. 7. 2009 v višini **3,09 EUR** za obdobje 2006, 2007 in od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008;
4. prispevek za starševsko varstvo v višini **21,97 EUR**, od davčne osnove 21.977,39 EUR po stopnji 0,10 % in obresti, obračunane od dneva poteka

- roka za plačilo do vključno 9. 7. 2009 v višini **2,20 EUR** za obdobje 2006, 2007 in od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008;
5. prispevek za pokojninsko in invalidsko zavarovanje na plače v višini **1.944,99 EUR** od davčne osnove 21.977,39 EUR po stopnji 8,85 % in obresti, obračunane od dneva poteka roka za plačilo do vključno 9. 7. 2009 v višini **195,10 EUR** za obdobje 2006, 2007 in od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008;
 6. prispevek za zdravstveno zavarovanje na plače v višini **1.441,73 EUR** od davčne osnove 21.977,39 EUR po stopnji 6,56 % in obresti, obračunane od dneva poteka roka za plačilo do vključno 9. 7. 2009 v višini **144,62 EUR** za obdobje 2006, 2007 in od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008;
 7. prispevek za poškodbe pri delu v višini **116,49 EUR** od davčne osnove 21.977,39 EUR po stopnji 0,53 % in obresti, obračunane od dneva poteka roka za plačilo do vključno 9. 7. 2009 v višini **11,69 EUR** za obdobje 2006, 2007 in od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008;
 8. prispevek za starševsko varstvo na plače v višini **21,97 EUR**, od davčne osnove 21.977,39 EUR po stopnji 0,10 % in obresti, obračunane od dneva poteka roka za plačilo do vključno 9. 7. 2009 v višini **2,20 EUR** za obdobje 2006, 2007 in od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008;
 9. prispevek za zaposlovanje na plače v višini **13,18 EUR**, od davčne osnove 21.977,39 EUR po stopnji 0,06 % in obresti, obračunane od dneva poteka roka za plačilo do vključno 9. 7. 2009 v višini **1,32 EUR**;
 10. davek na izplačane plače v višini **977,40 EUR** in obresti, obračunane od dneva poteka roka za plačilo do vključno 9. 7. 2009 v višini **101,93 EUR** za obdobje 2006, 2007;
 11. davek od dohodkov, ki se obdavčujejo kot dividende (dividendam podobni prejemki), v višini **12.286,55 EUR**, od osnove 61.432,76 EUR, po stopnji 20 % in obresti, obračunane od dneva poteka roka za plačilo do vključno 9. 7. 2009 v višini **928,77 EUR** za obdobja 2006, 2007 in od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008;

II.

Zavezanec za davek mora odmerjene obveznosti plačati v 30 dneh po vročitvi te odločbe.

Po preteku tega roka se bodo zaračunale zamudne obresti in začel postopek davčne izvršbe.

III.

Zavezanec za davek ni zahteval povrnitve stroškov. Stroški postopka, ki so nastali davčnemu organu, bremenijo davčni organ.

IV.

Pritožba ne zadrži izvršitve te odločbe.

O b r a z l o ž i t e v:

Davčna uprava Republike Slovenije, Davčni urad Ljubljana je pri zavezancu za davek A. A. podjetje ZZZ, d. o. o., opravil davčni inšpekcijski nadzor pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja in plačevanja davka in prispevkov od dohodkov fizičnih oseb iz zaposlitve za obdobje od 1. 1. 2006 do 30. 9. 2008.

O ugotovitvah je davčni organ sestavil zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru številka xyxyxyxyxy z dne 26. 5. 2009, ki je bil zavezancu za davek vročen dne 15. 6. 2009 v hišni predalček. Na ugotovitve v zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru zavezanec za davek, v zakonsko predpisanem roku, ni vložil pripomb.

Nalogi, navedeni v izreku te odločbe, temeljijo na naslednjih zakonitih razlogih:

Pod I. in II.

V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora zavezanec za davek pooblaščenim osebam davčnega organa ni predložil nobene dokumentacije za inšpicirano davčno obdobje in prav tako ni sodeloval v postopku. Davčni organ je kljub nesodelovanju zavezanca za davek nadaljeval s postopkom inšpekcijskega nadzora tako, da je podal zahtevka za predložitev podatkov po 39. členu ZDavP-2, in sicer:

1. dne 16. 12. 2008 številka Banka ZZZ, d. d., in
2. dne 16. 12. 2008 številka Banka zzz, d. d.

Z navedenima zahtevkoma je davčni organ pridobil podatke o stanjih in prometu sredstev na transakcijskih računih zavezanca za davek.

Zavezanec za davek se je v navedenem obdobju ukvarjal z dejavnostjo računalniškega programiranja v operacijskem sistemu LINUX in WINDOWS, z namestitvijo programske opreme, servisiranjem linux in windows aplikacij na daljavo, svetovanjem pri nabavi programske opreme in računalniške opreme, izdelavo internetnih strani.

V inšpiciranem davčnem obdobju je bila pri zavezancu za davek redno zaposlena B. B. od 1. 10. 2005 do 31. 5. 2008.

PLAČE IN DRUGI PREJEMKI ZA LETA 2006, 2007 IN ZA OBDOBJE OD 1. 1.–30. 9. 2008

V postopku inšpekcijskega nadzora je bilo ugotovljeno (registrski list pravne osebe), da je bila pri zavezancu za davek zaposlena B. B., in sicer v obdobju od 1. 10. 2005 do 30. 9. 2008.

Leto 2006

Iz pridobljenih podatkov (izpiski iz transakcijskega računa) je davčni organ ugotovil, da je B. B. v letu 2006 prejela izplačila, tako kot sledi iz Tabele 1:

Tabela 1:

-v sit

Mesec izplačila	Opis	Znesek
Januar	Materialni stroški	408.000,00
Februar	Materialni stroški	40.000,00
Marec	Materialni stroški	353.000,00
April	Materialni stroški	25.000,00
Maj	Materialni stroški	6.400,00
Junij	Materialni stroški	804.000,00
Julij	Materialni stroški	132.010,00
Avgust	Materialni stroški	185.000,00
September	Materialni stroški	183.912,00
Oktober	Materialni stroški	164.000,00
November	Materialni stroški	323.461,00
December	Materialni stroški	515.000,00
Skupaj		3.139.783,00

V letu 2006 je prejemal izplačila tudi A. A., ki je ustanovitelj in direktor zavezanca za davek, vendar pri njem ni bil zaposlen. Plačila je prejemal, tako kot sledi iz Tabele 2:

Tabela 2:

-v sit

Mesec izplačila	Opis	Znesek
Januar	Materialni stroški	566.000,00
Februar	Materialni stroški	330.000,00
Marec	Materialni stroški	140.000,00
April	Materialni stroški	223.400,00
Maj	Materialni stroški	234.500,00
Junij	Materialni stroški	331.012,00
Julij	Materialni stroški	289.000,00
Avgust	Materialni stroški	175.000,00
September	Materialni stroški	99.000,00
Oktober	Materialni stroški	24.000,00
November	Materialni stroški	54.389,00
December	Materialni stroški	118.500,00
Skupaj		2.584.801,00

Ker zavezanec za davek ni predložil nobene dokumentacije, ki bi vsebinsko dokazovala upravičenost izplačil materialnih stroškov direktorju A. A. v letu 2006, je davčni organ na podlagi proste presoje dokazov in 6. člena ZDav-P-2, izplačila navedena v Tabeli 2, obravnaval kot dividende na podlagi 3. odstavka 79. člena ZDoH-1, ki določa, da se kot dividenda obdavčuje vsaka razdelitev dohodka imetniku deleža iz premoženja plačnika na podlagi njegovega lastniškega deleža v plačniku, ki ne predstavlja zmanjšanja njegovega lastniškega deleža.

Pri pregledu izpiskov iz transakcijskih računov za leto 2006 je davčni organ ugotovil, da je zavezanec za davek izplačeval »izdatke za material, blago, storitve, materialne stroške«. Navedeni izdatki so se izplačevali, tako kot sledi iz Tabele 3:

Tabela 3: **-v sit**

Mesec izplačila	Opis	Znesek	A. A.	C. C.
Januar	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	110.000,00	55.000,00	55.000,00
Februar	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	270.000,00	135.000,00	135.000,00
Marec	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	200.000,00	100.000,00	100.000,00
April	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	200.000,00	100.000,00	100.000,00
Maj	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	0,00	0,00	0,00
Junij	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	0,00	0,00	0,00
Julij	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	0,00	0,00	0,00
Avgust	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	237.000,00	118.500,00	118.500,00
September	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	116.000,00	58.000,00	58.000,00
Oktober	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	558.000,00	279.000,00	279.000,00
November	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	0,00	0,00	0,00
December	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	1.440.000,00	720.000,00	720.000,00
Skupaj		3.131.000,00	1.565.500,00	1.565.500,00

Iz izpiskov transakcijskega računa ni razvidno, kdo je dvigoval gotovino za izplačila, navedena v Tabeli 3. Davčni organ je na podlagi podpisanega kartona, ki ga je pridobil na podlagi 39. člena ZDavP-2, ugotovil, da sta pooblaščenici osebi za razpolaganje s sredstvi na transakcijskem računu direktorja in lastnika zavezanca za davek A. A. in C. C. Ker zavezanec za davek ni predložil nobene dokumentacije oziroma poslovne listine, ki bi dokazovala vsebinsko upravičenost izplačil, je davčni organ, na podlagi proste presoje dokazov, navedena plačila obravnaval kot dividendo na podlagi 3. odstavka 79. člena ZDoH-1, in sicer tako, da je skupni znesek dvigov v višini 3.131.000,00 SIT razdelil na dva enaka dela (A. A. v višini 1.565.500,00 SIT in C. C. v višini 1.565.500,00 SIT).

Posamezni podatki so navedeni v Tabeli 3.

LETO 2007

V letu 2007 je materialne stroške prejela B. B., in sicer tako, kot sledi iz Tabele 4:

Tabela 4:

-v eur

Mesec izplačila	Opis	Znesek
Januar	Materialni stroški	1.920,00
Februar	Materialni stroški	703,00
Marec	Materialni stroški	648,75
April	Materialni stroški	1.577,64
Maj	Materialni stroški	1.090,00
Junij	Materialni stroški	1.035,00
Julij	Materialni stroški	291,00
Avgust	Materialni stroški	0,00
September	Materialni stroški	0,00
Oktober	Materialni stroški	0,00
November	Materialni stroški	0,00
December	Materialni stroški	714,00
Skupaj		7.979,39

V letu 2007 je prejel izplačila tudi A. A., ki je ustanovitelj in direktor zavezanca za davek, vendar pri njem ni bil zaposlen. Plačila je prejel, tako kot sledi iz Tabele 5:

Tabela 5:**-v eur**

Mesec izplačila	Opis	Znesek
Januar	Materialni stroški	0,00
Februar	Materialni stroški	0,00
Marec	Materialni stroški	0,00
April	Materialni stroški	0,00
Maj	Materialni stroški	0,00
Junij	Materialni stroški	50,00
Julij	Materialni stroški	444,00
Avgust	Materialni stroški	731,00
September	Materialni stroški	526,00
Oktober	Materialni stroški	816,00
November	Materialni stroški	897,00
December	Materialni stroški	2.448,00
Skupaj		5.912,00

V letu 2007 je prejemal izplačila C. C., ki je ustanovitelj in direktor zavezanca za davek, vendar pri njem ni bil zaposlen. Plačila je prejemal, tako kot sledi:

1. v višini 40,00 EUR, izplačano v maju 2007,
2. v višini 490,00 EUR, izplačano v juniju 2007.

Navedena izplačila A. A. in C. C. je davčni organ zaradi enakih okoliščin izplačal v letu 2007, obravnaval na podlagi 1. točke 4. odstavka 90. člena ZDoH-2.

Navedeni izdatki so se izplačevali, tako kot sledi iz Table 6:

Tabela 6:**-v eur**

Mesec izplačila	Opis	Znesek	A. A.	C. C.
Januar	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	1.350,00	675,00	675,00
Februar	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	253,00	126,50	126,50
Marec	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	0,00	0,00	0,00
April	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	1.590,00	795,00	795,00
Maj	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	2.440,00	1.220,00	1.220,00
Junij	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	3.890,00	1.945,00	1.945,00
Julij	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	515,00	257,50	257,50
Avgust	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	700,00	350,00	350,00
September	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	350,00	175,00	175,00
Oktober	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	460,00	230,00	230,00
November	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	170,00	85,00	85,00
December	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	2.450,00	1.225,00	1.225,00
Skupaj		14.168,00	7.084,00	7.084,00

Navedena izplačila je davčni organ zaradi enakih okoliščin izplačal v letu 2007, obravnaval na podlagi 3. odstavka 90. člena ZDoH-2, ki določa, da se kot dividenda obdavčuje vsaka razdelitev dohodka imetniku deleža iz premoženja plačnika na podlagi njegovega lastniškega deleža v plačniku in ne predstavlja zmanjšanja njegovega lastniškega deleža (A. A. v višini 7.084,00 EUR in C. C. v višini 7.084,00 EUR). Posamezni podatki so navedeni v Tabeli 6.

LETO 2008

V letu 2008 je materialne stroške prejela zaposlena B. B., in sicer tako kot sledi iz Tabele 7:

Tabela 7:**-v eur**

Mesec izplačila	Opis	Znesek
Januar	Materialni stroški	137,00
Februar	Materialni stroški	200,00
Marec	Materialni stroški	559,00
April	Materialni stroški	0,00
Maj	Materialni stroški	0,00
Skupaj		896,00

V letu 2008 je A. A., ki je ustanovitelj in direktor zavezanca za davek, vendar pri njem ni bil zaposlen, prejemal izplačila materialnih stroškov. Plačila je prejemal, tako kot sledi iz Tabele 8:

Tabela 8:**-v eur**

Mesec izplačila	Opis	Znesek
Januar	Materialni stroški	1.125,00
Februar	Materialni stroški	1.153,00
Marec	Materialni stroški	1.039,00
April	Materialni stroški	845,00
Maj	Materialni stroški	105,00
Junij	Materialni stroški	416,00
Julij	Materialni stroški	514,00
Avgust	Materialni stroški	224,64
September	Materialni stroški	449,52
Skupaj		5.871,16

Ker zavezanec za davek ni predložil nobene dokumentacije, ki bi vsebinsko dokazovala upravičenost izplačil materialnih stroškov direktorju A. A. v letu 2008, je davčni organ na podlagi proste presoje dokazov in 6. člena ZDavP-2, izplačila navedena v Tabeli 8, obravnaval kot dividendo na podlagi 3. odstavka 90. člena ZDoH-2.

Pri pregledu izpiskov iz transakcijskih računov za leto 2008 je davčni organ ugotovil, da je zavezanec za davek izplačeval »izdatke za material, blago, storitve, materialne stroške«.

Navedeni izdatki so se izplačevali, tako kot sledi iz Tabele 9:

Tabela 9:**v eur**

Mesec izplačila	Opis	Znesek	A. A.	C. C.
Januar	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	350,00	175,00	175,00
Februar	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	6.950,00	3.475,00	3.475,00
Marec	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	3.800,00	1.900,00	1.900,00
April	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	0,00	0,00	0,00
Maj	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	0,00	0,00	0,00
Junij	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	0,00	0,00	0,00
Julij	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	0,00	0,00	0,00
Avgust	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	0,00	0,00	0,00
September	Izdatki za material, storitve, blago, materialne stroške	0,00	0,00	0,00
Skupaj		11.100,00	5.550,00	5.550,00

Navedena izplačila je davčni organ zaradi enakih okoliščin izplačil v letu 2008 obravnaval na podlagi 1. točke 4. odstavka 90. člena ZDoH-2 (A. A. v višini 5.550,00 EUR in C. C. v višini 5.550,00 EUR). Posamezni podatki so navedeni v Tabeli 9.

DAVKI IN PRISPEVKI OD DOHODKOV IZ ZAPOSLOTVE ZA LETI 2006 IN 2007 TER ZA OBDOBJE OD 1. 1. 2008–31. 5. 2008 ZA ZAPOSLENO B. B.

Davčni organ je ugotovil, da je zaposlena B. B. v davčnem obdobju, za katerega se opravlja davčni inšpekcijski nadzor, prejela izplačila, tako kot je navedeno v Tabeli 1 za leto 2006, Tabeli 4 za leto 2007 in Tabeli 7 za leto 2008. Zavezanec za davek je ob izplačilu prejemka navedel, da gre za izplačilo materialnih stroškov. Zavezanec za davek za zaposleno ni izplačeval plač in davčnemu organu ni predlagal predpisanih REK obrazcev.

Kot je že navedeno na predhodnih straneh zapisnika, zavezanec za davek ni predložil nobene dokumentacije v postopku inšpekcijskega nadzora. Posledično davčni organ ni imel možnosti vsebinsko kontrolirati upravičenosti izplačil materialnih stroškov. Ker je bila B. B. zaposlena pri zavezancu za davek, pomeni, da je imela z njim sklenjeno delovno razmerje. Delovna razmerja se urejajo z Zakonom o delovnih razmerij, v katerem je v 42. členu določeno, da mora delodajalec delavcu zagotoviti ustrezno plačilo za opravljanje dela. Vrsta plačila je v ZDR urejena v členih od 126. do 137. Plačilo za delo je sestavljeno iz plače in drugih vrst plačil, če je to določeno s kolektivno pogodbo. Glede na dejstva, da je bila B. B. zaposlena in da je prejela izplačila prejemkov v obliki materialnih stroškov, je davčni organ na podlagi proste

presoje dokazov (zaradi nedokumentiranja zavezanca za davek) ta izplačila opredelil kot plačila za opravljeno delo, torej plačo.

Po ZDoh-1 in ZDoh-2 se plača uvršča med dohodke iz delovnega razmerja, in sicer na podlagi 1. točke 1. odstavka 37. člena ZDoh-2 (1. točka 1. odstavka 25. člena ZDoh-1), ki določa, da se (med drugim) v dohodek iz delovnega razmerja vključuje zlasti plačo, nadomestilo plače in vsako drugo plačilo za opravljeno delo, ki vključuje tudi provizije.

Po 4. členu ZDoh-2 in ZDoh-1 je zavezanec za dohodnino fizična oseba, ki je na podlagi 5. člena ZDoh-2 in ZDoh-1 zavezana za plačilo dohodnine (tako rezident RS kot tudi nerezident RS) od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji. Dohodek iz zaposlitve ima vir v Sloveniji, če se zaposlitev izvaja v Sloveniji (9. člen ZDoh-2 in ZDoh-2f).

Po 1. odstavku 41. člena ZDoh-2 (1. odstavku 29. člena ZDoh-2) je osnova za dohodnino od dohodka iz delovnega razmerja dohodek iz 37. člena tega zakona (iz 25. člena ZDoh-1) (dohodek iz delovnega razmerja), zmanjšan za obvezne prispevke za socialno varnost, ki jih je na podlagi posebnih predpisov dolžan plačevati delojemalec.

Po 1. odstavku 124. člena ZDoh-2 (1. odstavek 118. člena ZDoh-1) se od dohodkov zavezanca, določenih s tem zakonom, med letom plačuje akontacija dohodnine, če ni s tem zakonom ali z zakonom, ki ureja davčni postopek, drugače določeno. Po drugem odstavku 124. člena se akontacija dohodnine izračuna in plača v rokih in na način, ki so določeni s tem zakonom in z zakonom, ki reja davčni postopek. Plačnik davka je oseba, ki izplačuje dohodke, obdavčljive po tem zakonu, če ni z zakonom, ki ureja davčni postopek, drugače določeno (tretji odstavek 125. člena ZDoh-2 oziroma 119. člen ZDoh-1). Četrty odstavek 126. člena ZDoh-2 (4. odstavek 120. člena ZDoh-1) določa, da je način izračuna in plačila akontacije dohodnine od posameznih vrst dohodkov, ki so predmet obdavčitve po tem zakonu, določen z zakonom, ki ureja davčni postopek. V 127. členu ZDoh-2 (121. členu ZDoh-1) so določene osnove in stopnje akontacije dohodnine od dohodka iz zaposlitve.

V 1. odstavku 57. člena ZDavP-2 je določeno (citirano): Če je s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju določeno, da davek za davčnega zavezanca izračuna, odtegne in plača plačnik davka (davčni odtegljaj), plačnik davka izračuna davčno odtegljaj v obračunu davčnega odtegljaja. Plačnik davka izračuna davek na podlagi ugotovljene davčne osnove, davčnih olajšav in davčne stopnje. V 4. odstavku 57. člena istega zakona je določeno, da mora plačnik davka predložiti obračun davčnih odtegljajev pristojnemu davčnemu organu, na način in v rokih, predpisanih s tem zakonom za posamezne vrste davkov ali z zakonom o obdavčenju. Nadalje je v 58. členu ZDavP-2 določeno, da je plačnik davka pravna oseba, združenje oseb ter fizična oseba, ki opravlja dejavnost, ki izplača dohodek, od katerega se v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj.

V 1. odstavku 278. člena ZDavP-2 je določeno, da je akontacijo dohodnine od dohodka iz zaposlitve izračuna plačnik davka v obračunu davčnega odtegljaja. Davčni odtegljaj je akontacija dohodnine, ki jo je v skladu s 1. točko prvega odstavka 278. člena tega zakona dolžan izračunati, odtegniti in plačati plačnik davka za davčnega zavezanca za dohodnino. Plačnik davka mora davčne odtegljaje izračunati in odtegniti ob obračunu dohodka, plačati pa na dan izplačila dohodka (283. člen). Plačnik davka mora predložiti obračun davčnih odtegljajev davčnemu organu najpozneje na dan izplačila dohodka (284. člen).

Na podlagi 2. člena ZPSV, prispevka za socialno varnost plačuje zaposleni, zavarovanci, delodajalci in drugi zavezanci. Prispevki za socialno varnost se plačujejo iz bruto plače, iz bruto nadomestil plače za čas odsotnosti iz dela in od vseh drugih prejemkov iz delovnega razmerja, vključno s stimulacijami in bonitetami ter povračili stroškov v zvezi z delom nad s predpisom vlade določenim zneskom (določba 3. člena zakona) ter od bruto plače, od bruto nadomestil plače za čas odsotnosti z dela in od vseh drugih prejemkov iz delovnega razmerja, vključno s stimulacijami in bonitetami ter povračili stroškov v zvezi z delom nad s predpisom vlade določenim zneskom (določba 6. člen zakona). Prispevki od stimulacij in bonitet se plačujejo iz bruto prejemkov, od osnove, ugotovljene v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino.

V 1. odstavku 352. člena ZDavP-2 je določeno, da obvezne prispevke za socialno varnost, določene z zakoni, ki urejajo pokojninsko in invalidsko zavarovanje, zdravstveno varstvo in zdravstveno zavarovanje, starševsko varstvo in družinske prejemke in zaposlovanje (v nadaljevanju: prispevki za socialno varnost), izračunavajo zavezanci za prispevke v obračunu prispevkov za socialno varnost, če ni s tem zakonom drugače določeno. Po drugem odstavku istega člena, ne glede na prvi odstavek tega člena, prispevke za socialno varnost, za katere je zavezanec zavarovanec, za zavarovanca izračuna, odtegne in plača zavezanec za prispevke za socialno varnost, ki ni hkrati tudi zavarovanec in je plačnik davka v skladu z 58. členom tega zakona. V tem primeru se izračun prispevkov opravi v obračunu davčnih odtegljajev. Kot določa drugi odstavek 353. člena ZDavP-2, mora zavezanec za prispevke za socialno varnost iz drugega in tretjega odstavka 352. člena tega zakona predložiti obračun davčnih odtegljajev davčnemu organu in plačati prispevke za socialno varnost v roku, kot je določeno za akontacijo dohodnine od dohodkov, od katerih se plačujejo prispevki za socialno varnost. Na podlagi 281., 283. in 284. člena ZDavP-2 mora plačnik davka davčni odtegljaj obračunati in plačati na dan izplačila dohodka.

Skladno z 2. členom ZPSV plačujejo zavezanci prispevke za socialno varnost skladno z zakonom o:

- pokojninskem in invalidskem zavarovanju,
- zdravstvenem varstvu in zdravstvenem zavarovanju,
- družinskih prejemkih,
- zaposlovanju in zavarovanju za primer brezposelnosti.

Stopnje za plačevanje prispevkov za socialno varnost (zavarovancev in delodajalcev), ki so določene z ZPSV, so:

1. Stopnje za plačevanje prispevkov zavarovancev:

• prisp. za pokoj. in invalid. zav.	15,5 %
• prisp. za zdrav. zavarovanje	6,36 %
• prisp. za zaposlovanje	0,14 %
• prisp. za porodniško varstvo	0,1 %
<hr/>	
SKUPAJ:	22,10 %

2. Stopnje za plačevanje prispevkov delodajalcev:

• prisp. za pokoj. in invalid. zavarovanje	8,85 %
• prisp. za zdrav. zavarovanje	6,56 %
• prisp. za zaposlovanje	0,06 %
• prisp. za porodniško varstvo	0,1 %
• prisp. za poškodbe pri delu	0,53 %
<hr/>	
SKUPAJ	16,10 %

Prvi odstavek 16. člena ZPSV določa, da so delodajalci dolžni predložiti davčnemu organu obračun prispevkov za socialno varnost najkasneje na dan izplačila plač in drugih prejemkov. Način obračuna prispevkov za socialno varnost je od 1. 1. 2005 dalje določen s Pravilnikom o obrazcih za obračun davčnih odtegljajev ter o načinu in rokih predlaganja obrazcev davčnemu organu (obrazec REK-1).

Obračun

Na podlagi opisanih ugotovitev in zakonskih določil bi moral zavezanec za davek v letih 2006, 2007 in do 30. 9. 2008 od dohodkov iz zaposlitve obračunati in plačati prispevke in davke, kar pa zavezanec za davek ni storil, zato je obračun opravil davčni organ.

Po določbi 13. člena ZDoh-2 opravljajo davčni uradi tudi naloge davčnega nadzora. Kot določa 127. člen ZDavP-2, obsega davčni nadzor nad izvajanjem oziroma spoštovanjem zakonov o obdavčevanju in tega zakona.

Davčni organ je pri obračunu davkov in prispevkov upošteval 59. člen ZDavP-2, kot datum izplačila pa štel, zaradi različnih datumov izplačil, zadnji delovni dan posameznega meseca v davčnem obdobju.

Mesečni obračuni za zaposleno so v spisu zadeve, v tabelah pa so prikazane dodatno ugotovljene obveznosti za leti 2006 in 2007 in za obdobje od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008 iz naslova dohodkov iz zaposlitve za A. A., ki je bila v tem obdobju zaposlena pri zavezancu za davek in prejela gotovinska izplačila osebnih prejemkov v EUR.

Obračun obveznosti – izplačevalec zneski v eur

Davčna številka izplačevalca:

Naziv izplačevalca:

Obračunane obveznosti izplačevalca v letu 2006

Obresti, obračunane do 9. 7. 2009

Besedilo	Podatki izplačevalca	Podatki, ugotovljeni v davčnem nadzoru	Razlika	Obresti v davčnem nadzoru
Bruto plača	0,00	13.102,08	13.102,08	
Davčna osnova	0,00	10.206,52	10.206,52	
Osnova za obračun dohodnine	0,00	8.083,05	8.083,05	
Prispevki za socialno varnost delojemalca (skupaj)	0,00	2.895,56	2.895,56	310,65
Prispevek za PIZ – 15,5 %	0,00	2.030,82	2.030,82	217,88
Prispevek za zdravstveno zavarovanje – 6,36 %	0,00	833,29	833,29	89,40
Prispevek za zaposlovanje – 0,14 %	0,00	18,34	18,34	1,97
Prispevek za porodniško varstvo – 0,1 %	0,00	13,10	13,10	1,41
Prispevek za socialno varnost delodajalca (skupaj)	0,00	2.109,44	2.109,44	226,31
Prispevek za poškodbe pri delu – 0,53 %	0,00	69,44	69,44	7,45
Prispevek za porodniško varstvo – 0,1 %	0,00	13,10	13,10	1,41
Prispevek za zaposlovanje – 0,06 %	0,00	7,86	7,86	0,84
Prispevek za PIZ – 8,85 %	0,00	1.159,53	1.159,53	124,40
Prispevek za zdravstveno zavarovanj – 6,56 %	0,00	859,50	859,50	92,21
Akontacija dohodnine	0,00	2.166,21	2.166,21	231,87
Neto prejemki	0,00	8.040,31	8.040,31	
Davek na izplačane plače	0,00	769,41	769,41	82,21

Davčni organ ugotavlja, da bi zavezanec za davek za leto 2006 moral obračunati in plačati davek od osebnih prejemkov v višini **2.166,21 EUR**, prispevke iz plač zavarovanca v višini **2.895,46 EUR**, prispevke od plač delodajalca v višini **2.109,44 EUR**, davek na izplačane plače v višini **769,41 EUR** in obresti v višini **851,04 EUR**.

Obračun obveznosti – izplačevalec zneski v eur

Davčna številka izplačevalca:

Naziv izplačevalca:

Obračunane obveznosti izplačevalca v letu 2007

Obresti, obračunane do 9. 7. 2009

Besedilo	Podatki izplačevalca	Podatki, ugotovljeni v davčnem nadzoru	Razlika	Obresti v davčnem nadzoru
Bruto plača	0,00	7.979,39	7.979,39	
Skupaj bruto	0,00	7.979,39	7.979,39	
Osnova za obračun dohodnine	0,00	4.355,95	4.355,95	
Prispevki za socialno varnost delojemalca (skupaj)	0,00	1.763,44	1.763,44	164,55
Prispevek za PIZ – 15,5 %	0,00	1.236,80	1.236,80	115,41
Prispevek za zdravstveno zavarovanje – 6,36 %	0,00	507,49	507,49	47,36
Prispevek za zaposlovanje – 0,14 %	0,00	11,18	11,18	1,04
Prispevek za porodniško varstvo – 0,1 %	0,00	7,97	7,97	0,74
Prispevek za socialno varnost delodajalca (skupaj)	0,00	1.284,67	1.284,67	119,88
Prispevek za poškodbe pri delu – 0,53 %	0,00	42,30	42,30	3,95
Prispevek za porodniško varstvo – 0,1 %	0,00	7,97	7,97	0,74
Prispevek za zaposlovanje – 0,06 %	0,00	4,78	4,78	0,45
Prispevek za PIZ – 8,85 %	0,00	706,17	706,17	65,90
Prispevek za zdravstveno zavarovanj – 6,56 %	0,00	523,45	523,45	48,85
Akontacija dohodnine	0,00	846,02	846,02	80,17
Neto prejemki	0,00	5.369,93	5.369,93	
Davek na izplačane plače	0,00	207,99	207,99	19,72

Davčni organ ugotavlja, da bi zavezanec za davek za leto 2007 moral obračunati in plačati davek od osebnih prejemkov v višini **846,02 EUR**, prispevke iz plač zavarovanca v višini **1.763,44 EUR**, prispevke od plač delodajalca v višini **1.284,67 EUR** in davek na izplačane plače v višini **207,44 EUR** in obresti v višini **384,32 EUR**.

Obračun obveznosti – izplačevalec zneski v eur

Davčna številka izplačevalca:

Naziv izplačevalca:

Obračunane obveznosti izplačevalca v obdobju od 1. 1. 2008 do 30. 9. 2008

Obresti, obračunane do 9. 7. 2009

Besedilo	Podatki izplačevalca	Podatki, ugotovljeni v davčnem nadzoru	Razlika	Obresti v davčnem nadzoru
Bruto plača	0,00	896,00	896,00	
Skupaj bruto	0,00	896,00	896,00	
Osnova za obračun dohodnine	0,00	22,17	22,17	
Prispevki za socialno varnost delojemalca (skupaj)	0,00	198,01	198,01	11,98
Prispevek za PIZ – 15,5 %	0,00	138,88	138,88	8,40
Prispevek za zdravstveno zavarovanje – 6,36 %	0,00	56,98	56,98	3,45
Prispevek za zaposlovanje – 0,14 %	0,00	1,25	1,25	0,08
Prispevek za porodniško varstvo – 0,1 %	0,00	0,90	0,90	0,05
Prispevek za socialno varnost delodajalca (skupaj)	0,00	144,26	144,26	8,73
Prispevek za poškodbe pri delu – 0,53 %	0,00	4,75	4,75	0,29
Prispevek za porodniško varstvo – 0,1 %	0,00	0,90	0,90	0,05
Prispevek za zaposlovanje – 0,06 %	0,00	0,54	0,54	0,03
Prispevek za PIZ – 8,85 %	0,00	79,29	79,29	4,80
Prispevek za zdravstveno zavarovanje – 6,56 %	0,00	58,78	58,78	3,56
Akontacija dohodnine	0,00	3,55	3,55	0,21
Neto prejemki	0,00	694,44	694,44	
Davek na izplačane plače	0,00	0,00	0,00	0,00

Davčni organ ugotavlja, da bi zavezanec za davek za leto 2008 moral obračunati in plačati davek od osebnih prejemkov v višini **3,55 EUR**, prispevke iz plač zavarovanca v višini **198,01 EUR** in prispevke od plač delodajalca v višini **144,26 EUR** in obresti v višini **20,92 EUR**.

Pod III.

V skladu s 116. členom Zakona o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS, št. 24/2006-UPB2 in 105/2006-ZUS-1, 126/07 in 65/08) mora stranka povrnitev stroškov zahtevati do izdaje odločbe, sicer izgubi pravico do povrnitve stroškov. Zavezanec za davek do izdaje te odločbe ni zahteval povrnitve stroškov. Stroški davčnega organa v skladu z drugim odstavkom 79. člena Zakona o davčnem postopku bremenijo davčni organ.

Pod IV.

V skladu s 87. členom ZdavP-2 pritožba ne zadrži izvršitve odmerne odločbe.

S tem je odločba utemeljena.

Na podlagi 4. točke 28. člena Zakona o upravnih taksah – ZUT (Uradni list RS, št. 42/07 – UPB3 in 126/07) so dokumenti in dejanja v zvezi s postopki pred davčnim organom takse prosti.

Pouk o pravnem sredstvu:

Zoper to odločbo je dovoljena pritožba na Ministrstvo za finance v Ljubljani, v 30 dneh od vročitve te odločbe. Pritožbo se vloži pisno ali poda ustno na zapisnik pri Davčnem uradu Ljubljana, Davčna ulica 1, 1000 Ljubljana.

Postopek vodil:

Vročiti:

- zavezancu za davek: po pošti s povratnico

V vednost:

- Davčni urad Ljubljana, Oddelek za odmero in kontrolo pravnih oseb, z vročilnico.

Vložiti:

- v zbirko dokumentarnega gradiva

Vir: DURS

IZJAVA O AVTORSTVU IN NAVEDBA LEKTORJA

Študentka Maja Pilko izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Polone Kovač in se strinjam, da se objavi na internetu.

Diplomsko delo je lektorirala Barbara Vinkler, prof. slo.