

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA**

**MAGISTRSKO DELO**

**KATARINA HROVAT**



UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**USTAVNOST IN ZAKONITOST V POSTOPKU ODMERE DAVKA S  
CENITVIJO DAVČNE OSNOVE**

Ljubljana, september 2013

KATARINA HROVAT

## IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Katarina Hrovat, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom *Ustavnost in zakonitost v postopku odmere davka s cenitvijo davčne osnove*, pripravljene v sodelovanju s svetovalcem izr. prof. dr. Brankom Koržetom.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorski in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
  - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam v magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
  - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku (Ur. l. RS, št. 55/2008 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis avtorice: \_\_\_\_\_

# KAZALO

UVOD.....	1
1 DAVČNI POSTOPEK .....	3
1.1 Pojem davka in pobiranja davkov .....	4
1.2 Posebni upravni postopek in subsidiarnost splošnega upravnega postopka v davčnih zadevah .....	6
1.3 Temeljni pravni viri davčnega postopka.....	7
2 POMEN USTAVNIH DOLOČB ZA VODENJE DAVČNEGA POSTOPKA .....	8
2.1 Načelo pravne države.....	8
2.1.1 Načelo ustavnosti in zakonitosti .....	10
2.2 Ustavnoppravna načela obdavčitve .....	12
2.2.1 Enako varstvo pravic .....	13
2.2.2 Pravica do sodnega varstva.....	13
2.2.3 Pravica do pravnega sredstva .....	14
3 NAČELA DAVČNEGA POSTOPKA.....	15
3.1 Načelo zakonitosti v davčnih zadevah.....	15
3.2 Načelo materialne resnice v davčnih zadevah .....	17
3.3 Načelo sorazmernosti.....	18
3.4 Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči.....	19
3.5 Načelo tajnosti podatkov .....	20
3.6 Načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti.....	20
3.7 Načelo dolžnosti dajanja podatkov .....	21
4 SUBSIDIARNA UPORABA ZAKONA O SPLOŠNEM UPRAVNEM POSTOPKU .....	22
4.1 Načelo zakonitosti.....	23
4.2 Varstvo pravic strank in varstvo javnih koristi .....	25
4.3 Načelo materialne resnice .....	25
4.4 Načelo zaslišanja stranke .....	26
4.5 Prosta presoja dokazov .....	27
4.6 Dolžnost govoriti resnico in poštena uporaba pravic.....	28
4.7 Samostojnost pri odločanju.....	28
4.8 Pravica pritožbe .....	29
4.9 Ekonomičnost postopka.....	30
5 CENITEV DAVČNE OSNOVE .....	30
5.1 Opredelitev cenitve davčne osnove, cilj in namen .....	30
5.2 Pravna podlaga za cenitev davčne osnove v pravnem redu Republike Slovenije .....	32
5.2.1 Primerjava zakonskih podlag za odmero davka v posebnih primerih (ZDavP, ZDavP-1 in ZDavP-2) .....	33
5.2.2 Predlog sprememb petega odstavka 68. člena ZDavP-2 .....	34

5.3	Davčni postopek po petem odstavku 68. člena ZDavP-2.....	35
5.3.1	Davčna preiskava .....	35
5.3.1.1	Uvedba postopka davčne preiskave .....	35
5.3.1.2	Poziv za prijavo premoženja .....	36
5.3.1.3	Zaključno preiskovalno poročilo .....	38
5.3.2	Davčni inšpekcijski nadzor .....	38
5.3.2.1	Subsidiarnost v davčnem inšpekcijskem postopku.....	39
5.3.2.2	Začetek davčnega inšpekcijskega nadzora.....	40
5.3.2.3	Ugotovitveni in dokazni postopek .....	41
5.3.2.4	Sklepni pogovor .....	41
5.3.2.5	Zaključek davčnega inšpekcijskega nadzora .....	42
5.4	Cenitev in dokazovanje v davčnem postopku .....	43
5.4.1	Cenitev davčne osnove in obrnjeno dokazno breme .....	43
5.4.2	Materialna resnica v cenitvenem postopku .....	45
5.5	Metode cenitve .....	46
5.5.1	Klasične metode cenitve davčne osnove .....	47
5.5.2	Indirektne cenitvene metode .....	50
6	ODMERA DAVKA PO PETEM Odstavku 68. ČLENA ZDavP-2 – PREGLED PODATKOV DAVČNE UPRAVE REPUBLIKE SLOVENIJE .....	53
7	PRIMER CENITVE DAVČNE OSNOVE PO PETEM Odstavku 68. ČLENA ZDavP-2 .....	55
	SKLEP.....	60
	LITERATURA IN VIRI .....	65
	PRILOGE	

## KAZALO SLIK

*Slika 1: Višina dodatno odmerjenih davčnih obveznosti po petem odstavku 68. člena ZDavP-2.... 54*

## KAZALO TABEL

*Tabela 1: Število opravljenih cenitvenih postopkov po letih po petem odstavku 68. člena ZDavP-2  
..... 55*

## UVOD

Davki so eden izmed najpomembnejših virov sodobne države in so bili poznani že v prvih civilizacijah. Davki so neizogibno potrebni za normalno delovanje današnje družbe, čemur pritrjuje poznana fraza Benjamina Franklina (1789): »Nič ni gotovega razen smrti in davkov«.

Pri davčnih postopkih pridemo do kolizije nasprotujočih si interesov, saj je na eni strani poudarjen javni interes, na drugi strani pa intenca davčnega zavezanca plačati čim manj davka, saj vsako plačilo zanj pomeni poseg v njegovo premoženje, pri čemer mu ostane manj sredstev za potrošnjo. Zaradi občutljivosti razmerja je še toliko bolj nujno, da država s svojim oblastnim ravnanjem ne posega v premoženje davčnih zavezancev preko dovoljene mere. Zgodovinski razvoj prava in pravne države je privedel do ureditve, kjer samovoljnega poseganja države v premoženje davčnih zavezancev naj ne bi bilo. V pravni državi mora biti delovanje državnih organov pravno vezano ter morajo biti zagotovljene temeljne pravice. Še posebej je to izpostavljeno v davčnih postopkih.

Z vidika varstva zavezancev je potrebna dosledna ureditev davčnega postopka v izogib konfliktom med učinkovitostjo pobiranja davkov in varstvom pravic zavezancev za davek. Vse davčne obveznosti v Republiki Sloveniji morajo imeti zakonsko podlago, kar izhaja že iz samega določila Ustave Republike Slovenije.

V magistrski nalogi je obravnavan institut cenitve davčne osnove po petem odstavku 68. člena Zakona o davčnem postopku, po katerem se pri davčnem zavezancu – fizični osebi s cenitvijo določi davčna osnova, od katere se odmeri davek od nenapovedanih dohodkov. Cenitev je samostojni ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo 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, z enako skrbnostjo mora presoјati dejstva, ki so v korist, kot tudi tista, ki so v breme davčnega zavezanca. Cilj postopka cenitve je ugotoviti materialno resničnost, vendar so v davčnem postopku podane izjeme od načela materialne resnice, saj je dovoljena nižja stopnja prepričanja, tako se v cenitvenih postopkih ne zahteva ugotovitev dejanskega stanja z gotovostjo, temveč zadostuje, da se dejansko stanje ugotovi z verjetnostjo.

Postopek cenitve davčne osnove po petem odstavku 68. člena Zakona o davčnem postopku ima zaradi pomanjkanja dostopne literature z opisovanega področja pri davčnih zavezancih prizvok tajnega strokovnega področja. Dodaten aspekt aktualnosti teme je tudi, da prenekateri davčni zavezanec postopkov cenitve po petem odstavku 68. člena Zakona o davčnem postopku predvsem v smislu, da davčni organ v primeru nepojasnjenih dohodkov lahko opravi postopek za odmero davka, ne pozna, oziroma se ne zaveda, da lahko pride do njihove uvedbe. Obravnavana tema je trenutno še toliko bolj aktualna, saj so predlagane spremembe petega odstavka 68. člena Zakona o davčnem postopku, ki določa institut davčne cenitve v primeru nenapovedanih dohodkov davčnih zavezancev – fizičnih oseb.

Zadevni člen je tako predmet polemik in razprav, saj bi z napovedanimi spremembami poseg v premoženje davčnih zavezancev bil še toliko večji. Ne glede na to, v kakšni meri bo končna oblika člena zapisana, je bistveno to, da je že sam zakonodajalec vezan na načela in temeljne principe davčnega prava.

**Namen in cilj magistrskega dela** je analizirati določbo 68. člena Zakona o davčnem postopku, ki uzakonja institut cenitve davčne osnove davčnih zavezancev – fizičnih oseb v primeru nepojasnjenih dohodkov, ter potrditi ali ovreči domnevo: institut cenitve davčne osnove po petem odstavku 68. člena Zakona o davčnem postopku ni v skladu z Ustavo Republike Slovenije. Magistrsko delo bo zajemalo tudi primerjavo med ureditvijo določbe, po kateri je davčni organ ocenil davčno osnovo v predhodniku trenutno veljavnega Zakona o davčnem postopku ter pregled pomembnejših ustavnih določil, načel Zakona o splošnem upravnem postopku ter Zakona o davčnem postopku, ki morajo biti v postopku cenitve davčne osnove konsistentno upoštevana, ter tako odgovoriti na zastavljeno vprašanje.

**Metode dela.** Magistrsko delo bo temeljilo na teoretičnem pristopu, poglobljenem proučevanju strokovne domače in tuje literature s področja davčnega prava ter na uporabi različnih sekundarnih virov, ki se nanašajo na temo magistrskega dela. Uporabila bom deskriptivno metodo, torej opisovanje dejstev, metodi sinteze ter komparacije. Naloga bo osredotočena predvsem na kritičen pregled strokovne literature, ki obravnava cenitev davčne osnove, pregled temeljnih načel (načela po Zakonu o davčnem postopku ter subsidiarna načela po Zakonu o splošnem upravnem postopku) z namenom ugotoviti, ali so elementi ustavnosti in zakonitosti v cenitvenih postopkih po 68. členu Zakona o davčnem postopku upoštevani. Metodo analize bom uporabila pri pregledu primera, na katerem bom preverila, kako je davčni organ v konkretni zadevi postopal ter ali so bili spoštovani temeljni principi in načela.

Magistrsko delo je razdeljeno na sedem poglavij, pri čemer gre pri prvem poglavju zgolj za kratko opredelitev samega davčnega postopka kot posebnega upravnega postopka ter pojma davka in subsidiarnosti v davčnih zadevah. Drugo poglavje nas popelje skozi za davčni postopek pomembnejše določbe Ustave Republike Slovenije. V pričujočem poglavju so tako izpostavljena določila enakega varstva pravic, pravica do sodnega varstva, pravica do pravnega sredstva ter načeli ustavnosti in zakonitosti. V poglavje je tudi smiselno umeščen pojem pravne države. Naslednji poglavji magistrskega dela, tretje in četrto, prikažeta načela davčnega postopka ter načela Zakona o splošnem upravnem postopku, ki so subsidiarno uporabljana v davčnih postopkih. Načela po Zakonu o splošnem upravnem postopku ter načela po Zakonu o davčnem postopku so opredeljena vsaka v svojem poglavju, kar morda na prvi pogled deluje kot podvajanje, vendar pa je tako jasna ločnica med načeli po enem ter načeli po drugem zakonu. Peto poglavje predstavi pojem cenitve davčne osnove, cilj in namen ter pregled pravnih virov za postopek cenitve davčne osnove v slovenskem pravnem sistemu. Sledi opis poteka davčnega postopka po petem odstavku 68. člena Zakona o davčnem postopku, torej začenši z davčno preiskavo vse do inšpekcijskega nadzora ter seveda njegovega zaključka. Sledi



kratek opis posamezne metode cenitve v davčnem postopku. Poglavje šest vsebuje pregled podatkov Davčne uprave Republike Slovenije glede odmere davkov po petem odstavku 68. člena Zakona o davčnem postopku. Zadnje poglavje zajema pregled primera cenitve davčne osnove po petem odstavku 68. člena Zakona o davčnem postopku. Magistrsko delo je zaključeno s sklepnimi ugotovitvami.

## 1 DAVČNI POSTOPEK

Davčno pravo ureja davčna pravna razmerja med državo in davčnimi zavezanci. Norme davčnega prava imajo naravo *ius cogens*, kajti z njimi država nalaga davčnim zavezancem plačilo davkov, ne da bi za to prejeli neposredne protidajatve. Izhajajoč iz načela pravne države (2. člen Ustave Republike Slovenije (Uradni list RS št. 33/1991, 42/1997, 66/2000, 24/2003, 69/2004, 68/2006, v nadaljevanju Ustava)) mora davčno pravo temeljiti na načelih enakosti, pravičnosti in pravne varnosti (Korže, 2010).

Pod pojmom »davčni postopek« razumemo pravila, ki urejajo pravice in dolžnosti strank v postopku. Je poseben upravni postopek, ki ureja za večino državljanov najbolj občutljivo področje, kjer država s svojo oblastno močjo pobira davke od davčnih zavezancev. Davčni postopek bi lahko opredelili kot skupek procesnih pravil, ki davčnemu zavezancu in državi dajejo odgovore na vprašanja, kako postopati v določenih primerih, kakšne pravice in obveznosti ima posamezna stranka (Polič, 2008, str. 20). Navedenemu pritrjujeta tudi Tratar in Kruhar Puc (2005, str. 27–28), ko zapišeta, da davčni postopek ureja občutljivo razmerje med davčnimi organi in davčnimi zavezanci. V nadaljevanju poudarita pomen varstva davčnih zavezancev, ki ni podan samo v uvedenem postopku, temveč mora biti varstvo podano že v samih zakonih z davčnega področja. Nadalje po prof. Sternu povzemata, da je višina davčnih bremen odvisna od ciljev in nalog države za zagotavljanje splošnega blagostanja v demokratični družbi. Kot naloge države na davčnem področju so v tem smislu opredeljene: skrb za mirno sožitje ljudi v pravičnem redu, varovanje pravic in svoboščin ljudi, zagotavljanje podlag za uresničevanje svoboščin, izravnani socialni, lastninski in gospodarski red, ki zagotavlja blagostanje naroda ter razvoj in varnost ljudi, varovanje okolja in zagotavljanje namenskega prostorskega reda, varovanje splošnega zdravstvenega stanja, zagotavljanje razvoja znanosti, kulture, umetnosti, varovanje neodvisnosti države in zavzemanje za miroljubno in pravično mednarodno ureditev.

Naloga države je, da davčno breme pravično porazdeli med posamezne subjekte skladno z načelom pravičnosti (lat. *iustitia distributiva*) in sorazmernosti, saj davčno breme omejuje subjekte v njihovi sposobnosti za investiranje, porabo in varčevanje. Z davki ne smemo zasledovati le fiskalnih interesov, pač pa morajo biti usmerjevalci gospodarske, socialne in kulturne ter politične dejavnosti (Tratar & Kruhar Puc, 2005, str. 28). Davki niso le proračunski prihodki, temveč imajo funkcijo financiranja skupnih družbenih potreb. Davčni postopki morajo biti urejeni na zavezancem razumljiv način, ki omogoča enostavno izpolnjevanje davčnih obveznosti s čim manj poseganja v posameznikov ekonomski proces. Zakonska ureditev tako ne sme biti ovira, temveč podlaga za učinkovito urejen

davčni sistem, v katerem davčni predpisi temeljijo na temeljnih načelih Ustave, saj nespoštovanje pomeni kršitev temeljnih pravic davčnih zavezancev (Kovač, 2012, str. 396–397).

Zaradi občutljivega razmerja davčnega postopka, v katerem se davčnim zavezancem nalagajo bremena, je z vidika varstva zavezancev potrebna dosledna ureditev postopka v izogib konfliktom med učinkovitostjo pobiranja davkov in varstvom pravic zavezancev za davek. Vse davčne obveznosti morajo imeti zakonsko podlago in morajo zasledovati legitimen namen (Letnar Černič, 2011). Namen davčnega ugotovitvenega postopka je ugotoviti vsa dejstva in okoliščine, ki so pomembne za odločitev v davčni zadevi, ter strankam omogočiti, da uveljavijo in zavarujejo svoje pravice in koristi. V okviru davčnega ugotovitvenega postopka še posebej pridejo do izraza načelo materialne resnice, načelo zaslišanja stranke ter načelo varstva pravic strank in javnih koristi. Osrednji cilj davčnega ugotovitvenega postopka je dognati materialno resnico do te mere, da je na takšni podlagi mogoče sprejeti zakonito odločitev v konkretni zadevi, ki se konča z izdajo (zakonite) meritorne oziroma odmerne odločbe oziroma njenega izreka (Kobal & Pevec, 2012, str. 586–587).

## **1.1 Pojem davka in pobiranja davkov**

Davki so poznani od začetka civilizacije, saj ni nobene, ki ne bi pobirala davkov (Kesner-Škreb & Kuliš, 2010, str. 10). Država za svoje delovanje potrebuje sredstva. Skozi različna obdobja so se metode financiranja javnih izdatkov nekoliko spreminjale, vendar je neizbežno, da so sredstva v obliki davščin za izvajanje javnih storitev bistvenega pomena. Že v antični Grčiji so bile javne storitve sofinancirane s strani bogatejših članov skupnosti, vendar je takrat to bila ne samo obveza, marveč tudi čast, saj je plačnik ne samo skrbel za razporeditev stroškov, ampak tudi organiziral družbene dejavnosti. Tudi v Rimskem cesarstvu so sledili grški praksi in uvedli obvezne dajatve. Prve oblike obdavčenja so se v Grčiji in Rimskem cesarstvu pojavile v obliki davščin v pristaniščih ter so predstavljale znaten dohodek zaradi obsega zunanje trgovine. Na vrhu svoje moči so v Bizantinskem cesarstvu že poznali davčni sistem, ki ga je razvil John Cappadocian. Obdavčenje je temeljilo na lastništvu, in sicer je davek bil plačan na premoženje, ki ga je prebivalec posedoval (Trotman-Dickenson, 1996, str. 113–114).

Če izhajamo iz zapsanega v prejšnjem odstavku vidimo, da dajatve v obliki davkov niso izum sodobnega časa. Pernek (2001, str. 108) pravi, da so davki izrazita zgodovinska kategorija, ki je odraz družbenopolitične in ekonomske ureditve vsakokratne družbe. Klun (2010, str. 1–2) zapiše, da bi naj davki imeli čim širšo davčno osnovo in naj bi bili zasnovani tako, da se ne izkrivlja ekonomska učinkovitost, obenem pa naj bi zagotavljali čim večjo družbeno pravičnost. V sedanjem času je obdavčenje sestavni del makroekonomske politike in je vanj vključen vsak državljan. Že vsak opravljen nakup (npr. hrane) pomeni tudi plačilo davka, prav tako so obdavčeni tudi dohodki. Primarni namen davkov je, da omogočajo zbiranje javnih prihodkov, ki služijo proizvodnji različnih

javnih dobrin. Ker gre pri davkih za obvezno, torej prisilno dajatev, morajo veljati določena pravila pri njihovem pobiranju na eni strani ter pravila porabe tako pobranih javnih prihodkov na drugi strani. Davki so ena najpomembnejših oblik fiskalnih dajatev tako po namenu kakor tudi po višini in imajo danes razen fiskalne vloge tudi vlogo instrumentov ekonomske in socialne politike (Pernek, 2001, str. 105). Davek je lahko enkratna ali redna ponavljajoča se denarna dajatev, ki jo predpišejo državni organi pravnim in fizičnim osebam. Značilnosti davkov so: enostranskost – davke določi država ali lokalna skupnost enostransko s pravnim aktom; prisilnost – davki za zavezance niso prostovoljna, temveč prisilna dajatev, za katere izvršitev skrbi država prek svojih organov oblasti; nerecipročnost – davki niso vezani na neposredne ali posredne protidajatve, ki bi jih davčnim zavezancem zagotavljala država; nepovratnost – država postane lastnik sredstev, nedoločljivost porabe davkov (javne potrebe); denarna oblika – davki so denarni dohodki države, izjemoma so lahko v naravi. Predmet obdavčitve je vse tisto, na kar zakonodajalec veže nastanek davčne obveznosti. V glavnem so to dohodki davčnih zavezancev, njihovo premoženje, potrošnja in promet (Škof et al., 2007, str. 115, 118). Davki so obvezne dajatve državi, da slednja omogoči javne storitve (izobraževanje, zdravstveno varstvo, socialno skrbstvo ipd.) (Kesner-Škreb & Kuliš, 2010, str. 9). Tudi Sinkuniene (2005, str. 183–184) pritrjuje zapisanemu ter navaja, da so davki v glavnem obvezne dajatve državi ter razmerje ni ravno običajno, saj plačnik davka ne prejme neposrednega povračila, kar zavezanci težko sprejmejo, ne zavedajo pa se blaginje, ki jo nudi država.

Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS št. 13/2011-UPB4, 32/2012, 94/2012, v nadaljevanju ZDavP-2) kot davek pojmuje različne javne dajatve. Pojem davek je po 3. členu ZDavP-2 definiran kot »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 obdavčenju oziroma predpisov samoupravnih lokalnih skupnosti, izdanih na podlagi zakonov o obdavčenju«. Jerovšek in Kovač (2008, str. 43) zapišeta, da bi po mnenju nekaterih teoretikov bila primernejša 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.

Zakonodajalčev namen je z zakonom urediti pobiranje davkov na način, da bo v čim večji meri izkazan odnos med davčnimi zavezanci in prejemniki davkov tako, da bodo na eni strani davčni zavezanci izhajali iz izhodišča, da je izpolnjevanje davčnih obveznosti njihova temeljna državljanska vrednota, in na drugi strani zagotoviti delovanje organov, ki so pooblaščen za nadzor nad izvajanjem zakonov o obdavčenju tako, da se vzpostavi sorazmernost med pravicami in obveznostmi davčnih zavezancev in med pravicami in obveznostmi davčnih organov (Državni zbor Republike Slovenije, 2004, str. 5).

## 1.2 Posebni upravni postopek in subsidiarnost splošnega upravnega postopka v davčnih zadevah

Razlikujemo dva tipa upravnega postopka – splošni upravni postopek, opredeljen z Zakonom o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS št. 24/2006-UPB2, 105/2006-ZUS-1, 126/2007, 65/2008, 47/2009 Odl.US: U-I-54/06-32 (48/2009 popr.), 8/2010, 82/2013, v nadaljevanju ZUP) in njegovimi izvedbenimi akti ter nekaj sto posebnih upravnih postopkov, ki jih regulirajo področni predpisi in ZUP. Pri uveljavljanju katerekoli upravnopravne pravice, pravne koristi ali obveznosti se v slovenski ureditvi nikoli ne uporablja samo ZUP, temveč vsaj materialnopravno vedno področni predpisi, vendar uporaba ZUP-a ni nikoli izključena. Tudi če je posebni postopek obsežno urejen (kot npr. davčni postopek), se ZUP uporablja podrejeno in dopolnilno. Splošna pravila upravnega postopka na vseh upravnih področjih v vseh upravnih stvareh ureja ZUP. Posebna procesna pravila se s področnim zakonom predpišejo, kadar pravila splošnega upravnega postopka ne ustrezajo ali ne zadoščajo. Zakonodajalec tako lahko uzakoni posebna specialna pravila postopka, vendar ne postopka v celoti, temveč posamezna postopkovna vprašanja. S posebnimi pravili v področni regulaciji ni dovoljeno drugače urediti ali izključiti celotnega upravnega postopka in zlasti temeljnih načel po ZUP-u, kar bi privedlo do različnih pravovarstvenih standardov v različnih upravnih zadevah in bi posledično pomenilo nesorazmerno neenakost strank v postopkih. S posebnim upravnim postopkom so načeloma lahko drugače kot v ZUP-u urejena katerakoli vprašanja postopka, razen temeljnih načel ZUP-a, ki so obvezna skupna načela za vse posebne upravne postopke. Zakon, ki ureja poseben upravni postopek nadrejeno ZUP-u, lahko tudi posamezno načelo drugače uredi ali celo izključi oziroma predpiše še dodatna temeljna načela (kot npr. zakon o davčnem postopku, inšpekcijskem nadzoru). Pri subsidiarni uporabi splošnega upravnega postopka v davčnih zadevah gre za pravilo *lex specialis derogat legi generali* (pravilo prevlade posebnega predpisa (istega ranga) nad splošnim) (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 16–17; Škof et al., 2007, str. 41).

Splošni upravni postopek je v razmerju do posebnega upravnega postopka v subsidiarnem položaju. To pomeni, da se v vseh vprašanjih, ki niso urejena s posebnim upravnim postopkom, uporabljajo pravila splošnega upravnega postopka. Upravno procesno pravo tako skupaj tvorijo splošni upravni postopek ter vsi posebni upravni postopki na posameznih upravnih področjih. Splošni upravi postopek zagotavlja enotna izhodišča celotne upravne procesne ureditve, ki dajejo ustrezno procesno varstvo v vseh razmerjih med fizičnimi in pravnimi osebami ter državo, kadar slednja odloča o njihovih pravicah, obveznostih ali pravnih koristih (Jerovšek et al., 2004, str. 47–48).

Davčni postopek je posebni upravni postopek, ki vsebuje le specifične določbe, ki so potrebne za pobiranje davkov. Zato se za vsa vprašanja postopka, ki niso urejena v zakonu o davčnem postopku, uporablja ZUP (Državni zbor Republike Slovenije, 2004, str. 6). V davčnih postopkih je tako 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 (postopki v zvezi s posameznimi vrstami davkov) v razmerju do splošnega dela. Z vidika klasičnih postopkovnih vprašanj je ključno zavedanje, da se v davčnem postopku podrejeno, če ZDavP-2 v istem vprašanju zaradi specifik davčnih razmerij ne določa drugače, uporablja ZUP (pri inšpekcijskih upravnih postopkih pa nadrejeno ZUP-u še Zakon o inšpekcijskem nadzoru (Uradni list RS 43/2007-UPB1, v nadaljevanju ZIN)) (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 45). Načela, ki jih ZDavP-2 ne ureja in so obvezna za vsak davčni postopek, so načelo zaslišanja stranke, načelo proste presoje dokazov, načelo samostojnosti pri odločanju, načelo pravice do pritožbe, načelo ekonomičnosti postopka. Pri navedenih načelih ne gre za nadrejenost in podrejenost, temveč za komplementarnost načel (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 47).

Izključitev ZUP-a ne bi bila sprejemljiva z vidika minimalnega in poenotenega varstva pravic strank na različnih upravnih področjih, kar zagotavlja ravno ZUP s temeljnimi načeli in nadalje izvedenimi pravili. Določitev minimalnih procesnih standardov pravic strank in kavtel za njihovo uveljavljanje je izraz demokratičnosti države v smislu omejevanja oblasti v razmerju do posameznikov oziroma pravnih oseb kot zavezancev za davek (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 45).

Pravno podlago za subsidiarno rabo vsebuje že sam ZDavP-2, in sicer tretji odstavek 2. člena ZDavP-2 določa, da se za vprašanja davčnega postopka, ki niso urejena z mednarodno pogodbo, ki obvezuje Republiko Slovenijo, z zakonom o obdavčenju, z ZDavP-2, zakonom, ki ureja davčno službo, zakonom, ki ureja carinsko službo, ali zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor, uporablja zakon, ki ureja splošni upravni postopek. Jerovšek in Kovač (2008, str. 46) poudarjata, da (podrejena) raba ZUP-a pomeni celo izraz 120. člena Ustave, po katerem je uprava vezana na Ustavo in zakon in ne more s tolmačenjem in izbiranjem pravil na recept kreirati obsega pravic zavezancev, ter da bi prevzem relevantnih pravil ZUP-a pomenil neracionalno potezo, saj bi bilo treba glede na sedanjo rabo v ZDavP-2 povzeti od sto do dvesto členov.

ZUP kot subsidiarno uporabljan zakon je opredeljen v 3. členu ZUP-a, in sicer slednji določa, da so lahko posamezna vprašanja upravnega postopka za določeno upravno področje v posebnem zakonu urejena drugače, kot so urejena v ZUP-u, če je za postopanje na takem upravnem področju to potrebno. Na upravnih področjih, za katera je z zakonom predpisan poseben upravni postopek, se postopa po določbah posebnega zakona. Po določbah ZUP-a se postopa v vseh vprašanjih, ki niso urejena s posebnim zakonom.

### **1.3 Temeljni pravni viri davčnega postopka**

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, npr. 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 obdavčenju izrecno izključene (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 43).

Poleg že omenjenega ZDavP-2 med temeljne pravne vire, ki se v Republiki Sloveniji uporabljajo in so povezani z davki sodijo: Zakon o davčni službi (*Uradni list RS* št. 1/2007-UPB2, 40/2009, 33/2011, v nadaljevanju ZDS-1), ki ureja organizacijo, pristojnost in delo davčne službe; dopolnilno ZDavP-2 se uporabljata še ZUP in ZIN; zakonodaja o posameznih davkih in dajatvah (Klun, 2010, str. 22–23).

## **2 POMEN USTAVNIH DOLOČB ZA VODENJE DAVČNEGA POSTOPKA**

Ustava je pravni akt z največjo pravno veljavo in zaseda najvišje mesto v hierarhiji pravnih aktov ter tako glede na svoj položaj lahko ureja le najpomembnejša vprašanja državne in družbene ureditve. Ustava mora tako biti dosledno upoštevana v vseh upravnih postopkih na ozemlju celotne države. Zaradi njenega pomena je v pričujočem poglavju nekaj besed namenjenih tudi trem bistvenim pravicam (enako varstvo pravic, pravica do sodnega varstva, pravica do pravnega sredstva), ki morajo v vsakem davčnem postopku biti upoštewane in spoštovane, ter opredelitvi pravne države. Seveda je poleg omenjenih potrebno upoštevati tudi ostala ustavna določila, ki jih na tem mestu ne bom podrobneje izpostavljala.

### **2.1 Načelo pravne države**

Načelo pravne države je v večini držav osrednje univerzalno davčno načelo, njegova univerzalna narava presega področje davčnega prava in se razteza na celotno pravo. Načelo pravne države ima dve komponenti, in sicer formalno ter materialno. Formalna komponenta zagotavlja pravno varnost – delitev oblasti, vladavina prava, zakonitost, določnost, varstvo zaupanja v pravo, načelna prepoved retroaktivnosti, sodno varstvo zoper upravne akte in podobno. Materialna komponenta zagotavlja človeško pravičnost – človekove pravice in temeljne svoboščine, človekovo dostojanstvo, enakost, svobodo in podobno (Škof et al., 2007, str. 80).

Načelo pravne države v davčnem pravu pomeni, da je zagotovljena pravna varnost, zakonitost – določenost v zakonu ter skladnost podzakonskih predpisov in upravnih/davčnih odločb oziroma sodb z zakonom, varstvo zaupanja v pravo – načelna prepoved povratne veljave pravnih aktov (retroaktivnost), varstvo zaupnih podatkov, pravičnost, človekove pravice in temeljne svoboščine, enakost v zakonu in pred zakonom, enakomernost – upoštevanje ekonomske sposobnosti, sorazmernost – nujnost davkov (Škof et al., 2007, str. 80). Pravno varnost in predvidljivost pravnih predpisov tako krepi zlasti

načelo prepovedi povratne veljave (retroaktivnosti) pravnih aktov. Zakoni in drugi predpisi lahko urejajo in s tem sankcionirajo pravna razmerja samo za naprej (lat. *ex nunc*), ne pa tudi razmerij, ki so nastala pred sprejetjem predpisa, torej za nazaj (lat. *ex tunc*). Skladno s tem Ustava v 155. členu določa, da zakoni in drugi predpisi in splošni akti ne morejo imeti učinka za nazaj (prepoved retroaktivnosti). To pravilo ima izjemo, ki vendarle dopušča povratno veljavnost predpisa, vendar z izpolnitvijo naslednjih pogojev: retroaktivnost lahko določi samo zakon, povratno veljavo imajo lahko le posamezne določbe zakona, ne pa celoten zakon, retroaktivnost je dopustna, če to zahteva javna korist in če se s tem ne posega v pridobljene pravice (Kaučič & Grad, 2008, str. 92).

Za pravno državo velja, da ustava, zakoni in drugi formalni pravni viri obravnavajo pravne subjekte enako (načelo pravne enakosti) in predvidljivo, vnaprej so določene tudi pravne kršitve. V pravni državi so pravice in dolžnosti pravnih subjektov določene z zakonom, najpomembnejše med njimi pa so kot temeljne pravice vsebovane in na pravno obličen način razglašene z ustavo. Sestavina pravne države so tudi pravna sredstva, s katerimi pravni subjekti uveljavljajo pravice in dosegaajo, da se uresničujejo dolžnosti (Pavčnik, 2005, str. 574–575).

Škof (2005, str. 221) pravi, da k bistvenim elementom pravne države na področju davčnega prava sodi pravna varnost, ki za davčnega zavezanca pomeni predvsem varstvo zaupanja v pravo. Omeniti je treba še jasnost in določnost davčnih predpisov kot izvedeno načelo pravne države, ki zahteva, da so zakonske rešitve (materialni in procesni zakoni) jasne in ukrepi za doseg namena natančno določeni. Iz ustavne prakse izhaja, da morajo biti predpisi, ki neposredno urejajo pravice in pravni položaj širokega kroga občanov (mednje se uvrščajo tudi davčnopravne norme), razumljive, jasne in nedvoumne. Predpis, iz katerega povprečen, tudi prava neuk občan, ne more sam zanesljivo razbrati svojega pravnega položaja, temveč bi ga bilo mogoče prav uporabljati šele z razlago zakonskih določb, povzroča negotovost in s tem nezaupanje v pravo in krši načelo pravne države. Ferčič (2006, str. 6) zapiše, da načelo varstva zaupanja v pravo predvideva, da posameznik, ki je utemeljeno zaupal v veljavno pravo in ravnal v skladu z njim, ne bo zaradi tega ob morebitni kasnejši spremembi prava trpel škodljivih posledic in se mu pravni položaj ne bo poslabšal.

Ustava v 2. členu opredeli Republiko Slovenijo kot pravno državo. Po ustaljeni pravni doktrini je to splošno načelo sestavljeno iz več bistvenih sestavin, med katerimi najdemo tudi prepoved čezmernih posegov države oziroma načelo sorazmernosti. Del načela pravne države je načelo sorazmernosti, ki v Ustavi ni izrecno omenjeno, vendar pa je temu načelu ustavni pomen priznalo Ustavno sodišče Republike Slovenije s svojimi odločbami. V pravni državi je med najvišje pravne in družbene vrednote umeščeno spoštovanje temeljnih človekovih pravic in svoboščin, saj te zapovedujejo spoštovanje bistvenih interesov vsakega posameznika. V skladu z načelom sorazmernosti je v te zavarovane interese mogoče posegati samo zaradi varovanja enako pomembnih interesov drugega posameznika ali enako pomembnih javnih interesov, vendar samo v takšnem obsegu, da individualna in

družbena korist, ki jo poseg zagotovi, v resnici odtehta »škodo«, prizadejano posameznikovemu interesu (Rošic Feguš, 2011, str. 1754).

Podobno tudi Horvat (2006, str. 492) poudari pomen določila 2. člena Ustave, ko zapiše, da je zmotno prepričanje, da zakonodajalec lahko ustvarja kakršna koli pravila ravnanja in da je vsakokratni oblasti prepuščeno, da ustvari pravna pravila, ki se ji zdijo ustrezna, saj vse veje oblasti v enaki meri veže 2. člen Ustave. Poudarja, da sklicevanje na pravno državo ni le vprašanje pravne kulture, temveč jasna ustavna določba.

Dajatve morajo biti jasno določene (osnova in stopnja) in bi morale biti trajnejše narave, tako da je davčnim zavezancem omogočeno načrtovanje. »Zakoni presenečenja« so v nasprotju s pojmovanjem pravne države 2. člena Ustave, po drugi strani pa bi zakonska določila, ki določajo davčne obveznosti davčnim zavezancem morala biti razumljiva, saj le tako lahko pravilno in pravočasno izpolnijo svoje davčne obveznosti. Namen obdavčitve ni le zagotovitev potrebnih sredstev, temveč gre za državno udeležbo na učinkih zasebne dejavnosti, gre tudi za ustavno načelo o sorazmernosti (Šinkovec & Tratar, 2002, str. 18).

### **2.1.1 Načelo ustavnosti in zakonitosti**

Ustavnost in zakonitost sta načeli, ki spadata med temelje vsake sodobne in demokratične pravne države in ju je tudi treba izvajati iz načela pravne države. Gre za eno najpomembnejših sredstev za uresničevanje pravnega reda, ki v enaki meri veže posameznike v njihovem vedenju in ravnanju, kakor tudi organe, ki izvršujejo javno oblast. Sodobna pravna država zahteva, da celotna državna oblast temelji in se izvršuje izključno na podlagi ustave in zakonov (omejitev in kontrola državne oblasti), pri tem pa mora zagotavljati človekove pravice in svoboščine, pravičnost in pravno varnost, torej tudi temeljne vrednote družbe. Tako so upoštevana ustavna načela, ki dajejo prednost pravu nasproti samovolji in arbitrarnosti, do izraza pride tudi mehanizem državne organizacije z urejenim sistemom politične in sodne kontrole oblasti (Kocjančič, Ribičič, Grad & Kaučič, 2009, str. 322; Kaučič & Grad, 2008, str. 85–86).

Ustavnost in zakonitost lahko opredelimo kot skladnost ravnanj vseh in vsakogar z ustavnimi in zakonskimi normami, ki ta ravnanja urejajo. Skladno z ustavo in zakoni mora biti ravnanje vseh pravnih subjektov – posameznikov in še zlasti državnih in drugih organov, ki izdajajo in neposredno izvršujejo pravne akte. Ustavnost in zakonitost, opredeljena v ožjem pomenu, pomenita skladnost splošnih in posamičnih aktov in dejanj z ustavo in zakoni (Kocjančič et al., 2009, str. 322–323).

Načeli ustavnosti in zakonitosti se med seboj dopolnjujeta in prepletata, zato ju je treba vsebinsko obravnavati skupaj. Ustavnost je pravni temelj in višja oblika zakonitosti, zakonitost pa je oblika uresničevanja in konkretizacija ustavnosti. Gre za dve strani istega pojava, ki ga označujemo za vladavino prava kot specifičnim izrazom demokratičnega sistema oziroma politične oblasti. Ker pa imata s formalnega vidika vsaka svoje strukturne



sestavine in specifična obeležja, ju je mogoče obravnavati tudi ločeno. Načelo ustavnosti je v razmerju do načela zakonitosti primarno, saj je ustava hierarhično na najvišjem mestu, zakoni in drugi predpisi pa so ji podrejeni, ker morajo biti z njo v skladu. Načelo zakonitosti izhaja iz načela ustavnosti in pomeni njeno neposredno izvedbo (Kaučič & Grad, 2008, str. 86–87).

Ustavnost v ožjem smislu zajema skladnost zakonov, podzakonskih predpisov in drugih splošnih aktov z ustavo. Ustavnosti ni mogoče poistovetiti le z obstojem ustave in iz nje izhajajočih razmerij med pravnimi akti, temveč pomeni tudi obveznost vseh in vsakogar, da pri sprejemanju pravnih aktov in izvrševanju materialnih aktov ravnajo skladno z ustavo. Najpomembnejši obliki ustavnosti sta materialna in formalna ustavnost. Materialna ustavnost pomeni skladnost zakona ali drugega predpisa, ki je neposredno ali posredno določen z ustavo, z ustavnimi normami z vidika njegove vsebine, medtem ko formalna ustavnost pomeni skladnost z vidika njegove oblike, ob neupoštevanju navedenega je zakon ali drug predpis protiustaven (Kaučič & Grad, 2008, str. 87).

Zakonitost pomeni dopolnitev in izvedbo načela ustavnosti. Na eni strani je namreč načelo zakonitosti vezano na ustavnost in ima v ustavnosti izvor, na drugi strani pa je zakonitost ena izmed oblik uresničevanja ustavnosti. Pomeni obveznost vseh in vsakogar, da pri sprejemanju pravnih aktov in izvrševanju materialnih dejanj izhajajo iz zakona in ga dosledno uresničujejo. Zakonitost v ožjem pomenu zajema skladnost podzakonskih predpisov, drugih splošnih aktov in posamičnih aktov z zakoni, pa tudi materialnih aktov (dejanj) z zakoni. Podobno kot ustavnost se tudi zakonitost opredeljuje glede na obliko (formalna zakonitost) in vsebino (materialna zakonitost), kar je odvisno od tega, ali je z zakonom posredno ali neposredno določena samo oblika ali tudi vsebina. Za formalno nezakonitost podzakonskega predpisa ali drugega splošnega akta gre takrat, kadar tak pravni akt ni sprejet z zakonom predpisanim postopkom ali pa ga ni sprejel z zakonom pooblaščen organ, za materialno nezakonitost gre takrat, ko vsebina takega akta nasprotuje vsebini zakona (Kaučič & Grad, 2008, str. 88–89).

Za uresničevanje ustavnosti in zakonitosti so pomembni mehanizmi za njihovo varstvo. Pravni sistem mora predvideti pravna sredstva, ki vključujejo postopek in tudi organe, določene za presojanje ustavnosti in zakonitosti pravnih aktov. V zvezi s tem razlikujemo pravna sredstva za varstvo ustavnosti in zakonitosti predpisov in drugih splošnih aktov (ocena pred ustavnim sodiščem) ter pravna sredstva za varstvo ustavnosti in zakonitosti posamičnih pravnih in materialnih aktov (pritožba, upravni spor, ustavna pritožba, pritožba varuhu človekovih pravic) (Kocjančič et al., 2009, str. 328–330).

V povezavi z načeloma ustavnosti in zakonitosti navajam 153. člen Ustave – usklajenost pravnih aktov, po katerem morajo biti zakoni, podzakonski predpisi in drugi splošni akti v skladu z Ustavo. Skladnost pravnih norm mora biti podana ne samo zaradi logičnega pravnega sistema, ampak predvsem zaradi ciljev, ki jih hoče družba doseči s pravnim

redom. Pravna pravilnost pomeni skladnost vsake pravne norme, pravnega akta ali delovanja s pravnim redom v celoti (Šturm et al., 2010, str. 1005–1006).

V neposredni povezavi je tudi 87. člen Ustave, po katerem pravice in obveznosti državljanov ter drugih oseb določa Državni zbor samo z zakonom. Namen določbe je ta, da Državni zbor zagotovi, da pravne norme, ki na originaren način urejajo pravice in obveznosti pravnih subjektov, nastajajo v obliki zakonov. Logično nadaljevanje je 120. člen Ustave, po katerem upravni organi opravljajo svoje delo samostojno v okviru in na podlagi Ustave in zakonov (Šturm et al., 2010, str. 797–988, 865).

## **2.2 Ustavnopravna načela obdavčitve**

Na tem mestu najprej navajam 147. člen Ustave, poimenovan davki, ki določa, da država z zakonom predpisuje davke, carine in druge dajatve. Lokalne skupnosti predpisujejo davke in druge dajatve ob pogojih, ki jih določata Ustava in zakon. Kranjec (2005, str. 306) pravi, da je iz zapisane ustavne določbe razvidno, da v primerih predpisovanja davčnih obveznosti Ustava izrecno zaostre splošno vezanost uprave na Ustavo in zakon, ki jo določa drugi odstavek 120. člena Ustave. To je razumljivo, kajti izpolnjevanje davčnih obveznosti državljanov po naravi stvari pomeni poseg v premoženjske pravice iz 33. člena Ustave (pravica do zasebne lastnine), zato mora biti pri takem posegu načelo zakonitosti delovanja upravnih organov spoštovano v največji možni meri. To pomeni, da davčne obveznosti lahko nalaga samo zakon na dovolj jasen in razumljiv način in da upravni organ ne more zakona s podzakonskim predpisom dopolnjevati, ga po svoje razlagati, mu dajati vsebino, ki je v zakonu ni moč najti, in na ta način povečati polje davčnih obveznosti državljanov.

Pri vezanosti davčnih predpisov na zakon želimo zagotoviti pravne vrednote kot so pravna varnost, enakost in predvidljivost pravnih posledic človekovega ravnanja, kakor tudi medsebojna omejevanja posameznih vrst oblasti (Horvat, 2005, str. 301). Korže (2010) zapiše, da mora biti s predpisovanjem davkov zagotovljeno zaupanje državljanov v ravnanje državnih organov.

Kranjec (2005, str. 311) meni, da mora biti tudi samo odločanje davčnega organa v konkretnih zadevah vselej pravno vezano, kar pomeni, da je določitev davkov pravno delovanje, ki ga lahko opravi samo zakonodajalec. V kolikor to ni mogoče, morata tako zakonodajna, kot tudi izvršilna veja oblasti storiti vse, da se v skladu z Ustavo davki določijo z zakonom in da se zagotovi na zakon vezano pravno delovanje davčnih organov pri določanju vsebine izvršilnih predpisov in internih aktov ter pri odločanju o davčnih obveznostih.

Sledeča podpoglavja (enako varstvo pravic, pravica do sodnega varstva ter pravica do pravnega sredstva) sicer niso ravno ustavnopravna načela obdavčitve, vendar sem jih

zaradi njihove pomembnosti pri cenitvi davčne osnove pri fizičnih osebah oziroma v davčnem postopku nasploh, umestila pod to poglavje.

### **2.2.1 Enako varstvo pravic**

Po 22. členu Ustave, imenovanem enako varstvo pravic, je vsakomur zagotovljeno enako varstvo njegovih pravic v postopku pred sodiščem in pred drugimi državnimi organi, organi lokalnih skupnosti in nosilci javnih pooblastil, ki odločajo o njegovih pravicah, dolžnostih ali pravnih interesih.

Ustavna določba o enakem varstvu pravic je poseben izraz pravice do enakosti pred zakonom – 14. člen Ustave enakost pred zakonom: »V Sloveniji so vsakomur zagotovljene enake človekove pravice in temeljne svoboščine, ne glede na narodnost, raso, spol, jezik, vero, politično ali drugo prepričanje, gmotno stanje, rojstvo, izobrazbo, družbeni položaj ali katerokoli drugo osebno okoliščino. Vsi so pred zakonom enaki«. Iz obravnavane določbe izhaja: prvič – sodišče ali drug organ stranke ne sme obravnavati neenakopravno tako, da bi v njeni zadevi odločil drugače, kot sicer redno odloča v vsebinsko podobnih (ali enakih) primerih, ter drugič – zagotovljena mora biti enakopravnost med strankami, udeleženi v postopku. Obe zahtevi sta temeljni določili nepristranskega in zato poštenega postopka in ustreznega odločanja. Pravica do enakega varstva pravic mora biti zagotovljena pri vsakem oblastnem odločanju: v postopkih pred sodišči, pred drugimi državnimi organi, organi lokalnih skupnosti in nosilci javnih pooblastil, ki lahko odločajo o posamezniku. Ob povsem enakem dejanskem stanju torej ne sme priti do različne odločitve (Šturm et al., 2010, str. 239, 241).

Iz ustavnosodne presoje Ustavnega sodišča izhaja, da je enako varstvo pravic ustavna pravica procesnega značaja. Če pri presoji ustavne pritožbe ugotovi, da je bila v postopku ta pravica kršena, Ustavno sodišče odločitev, izdano v takšnem postopku, razveljavi oziroma odpravi, pri tem pa ne ugotavlja, ali je kršitev te pravice imela kakšen vpliv na pravilnost in zakonitost izpodbijane odločbe (Šturm et al., 2010, str. 239).

»Načelo enakosti pomeni eno od temeljnih ustavnih norm. Pomeni pravico posameznika do zagotovitve enakosti tako pri postavljanju, kot tudi pri uporabi prava (enakost v zakonu in enakost pred zakonom). Skupaj z načelom pravne države in z načelom socialne države pomeni udejanjanje načela pravičnosti v ustavi kot najvišjem in veljavnem predpisu pozitivnega prava« (Šturm, 1995, str. 269).

### **2.2.2 Pravica do sodnega varstva**

Po 23. členu Ustave – pravica do sodnega varstva, ima vsakdo pravico, da o njegovih pravicah in dolžnostih ter o obtožbah proti njemu brez nepotrebnega odlašanja odloča neodvisno, nepristransko in z zakonom ustanovljeno sodišče. Sodi mu lahko samo sodnik, ki je izbran po pravilih, vnaprej določenih z zakonom in s sodnim redom.

Pravica do sodnega varstva komplementira pravico do pravnega sredstva. Ta pravica ne predvideva le samostojnosti in neodvisnosti konkretnega sodišča, temveč sistemsko neodvisnost celotne veje sodne oblasti (načelo delitve oblasti). Neodvisnost sodišča pomeni nemožnost vsakršnega vplivanja ali pritiska na konkretne sodne odločitve v imenu posameznika, skupine, organizacije ali organa, zlasti izvršilnega. Neodvisnost sodišča se dopolnjuje z ustavno zahtevo po nepristranskosti, saj mora slednje biti v razmerju do strank v sporu nepristransko (Grad & Kaučič, 2008, str. 118).

Iz komentarja Ustave (2010, str. 252–253) tako povzemam, da je pravica do sojenja brez nepotrebnega odlašanja del pravice do sodnega varstva. Njen namen je zagotoviti učinkovitost sodnega varstva. Če sodno varstvo pride prepozno, je prizadeta oseba v enakem položaju kot tedaj, ko sodnega varstva sploh nima.

### **2.2.3 Pravica do pravnega sredstva**

Kot naslednjo izpostavljam pravico do pravnega sredstva po 25. členu Ustave, in sicer je vsakomur 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.

»Pravice do pritožbe zoper odločbo v davčnem postopku ni mogoče obravnavati zgolj kot postopkovni institut v posebnem upravnem postopku, temveč kot konkretizacijo ustavno zajamčene pravice do pritožbe« (Marinović, 2007, str. 1839). Institucionalna dvostopenjskost davčnega postopka je primarno podrejena ustavni pravici do pritožbe oziroma drugega pravnega sredstva, s katerim se vsem davčnim zavezancem zagotavlja enaka stopnja pravne varnosti v okviru tega posebnega upravnega postopka (Marinović, 2007, str. 1841).

Pravica do pritožbe je temeljna pravica posameznika, ki izhajajoč iz načela zakonitosti (2. člen Ustave) in načela enakega varstva pravic (22. člen Ustave) karakterizira pravno državo. Vsakomur je dana možnost, da izpodbija izdane posamične akte vseh organov državne in lokalnih oblasti ter nosilcev javnih pooblastil. Pravica do pritožbe je dovoljena ne glede na to, ali je izpodbijani posamični akt zakonit ali ne. Pogoj je le, da se s posamičnim aktom odloča o pravici, dolžnosti ali pravnem interesu posameznika ali pravne osebe oziroma o pravnem razmerju. Pritožba je po 25. členu Ustave dovoljena, zato jo štejemo za redno pravno sredstvo. Vendarle pa ta ustavna določba dopušča, da se pritožba nadomesti s kakšnim drugim pravnim sredstvom (Šturm et al., 2010, str. 274). Torej smisel tega ustavnega zagotovila ni le v tem, da zagotavlja posamezniku pravico do vložitve pravnega sredstva, marveč tudi v tem, da lahko z vložitvijo pravnega sredstva učinkovito brani in varuje svoje pravne interese (Šturm et al., 2010, str. 279; Kaučič & Grad, 2008, str. 118).

### **3 NAČELA DAVČNEGA POSTOPKA**

Načela davčnega postopka do uvedbe ZDavP-2 niso bila del zakona. Zakonodajalec (Državni zbor Republike Slovenije, 2006, str. 5) je ob prvi obravnavi ZDavP-2 zapisal, da se z načeli, ki obligirajo tako davčni organ kot tudi davčne zavezance, dosega uravnoteženje javnega interesa in pravic davčnih zavezancev. Načela materialnega davčnega prava izvirajo iz Ustave in namena davčne zakonodaje (Šinkovec & Tratar, 2002, str. 17).

Davčna razmerja zaradi svoje specifične narave, kjer prihaja do kolizij javne in zasebne koristi še toliko bolj terjajo ureditev, ki bi preprečevala neomejeno poseganje v premoženje davčnih zavezancev. Ravno načela davčnega postopka pripomorejo k pravilni razlagi pri uporabi posameznih postopkovnih institutov, hkrati pa so za davčne zavezance temeljnega pomena, saj preprečujejo arbitrarno postopanje v posameznem davčnem postopku (Polič, 2008, str. 27). Načela postavljajo dopusten okvir poseganja davčnega organa na področje premoženjskega položaja davčnega zavezanca. Pomenijo minimalne procesne standarde, ki morajo biti spoštovani v vsakem davčnem postopku. Hkrati pa so razlagalna pravila pri uporabi posameznih postopkovnih institutov in tudi določb zakonov o obdavčenju (Jerovšek et al., 2008, str. 16).

Načela davčnega postopka so urejena v drugem poglavju ZDavP-2 ter so se oblikovala iz sodne prakse in teorije. Pri davčnem postopku kot posebnem postopku se poleg načel davčnega uporabljajo še načela splošnega upravnega postopka.

#### **3.1 Načelo zakonitosti v davčnih zadevah**

Davčni organ odloča v davčnih zadevah samostojno v okviru in na podlagi mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Republiko Slovenijo, zakonov in splošnih aktov po ZDavP-2, zakonu, ki ureja davčno oziroma carinsko službo ali zakonu o obdavčenju. Davčni organ pri obravnavi zavezancev za davek postopa nepristransko. V zadevah, v katerih davčni organ odloča po prostem preudarku, mora odločiti v skladu z namenom in obsegom, zaradi katerega je prosti preudarek dan (4. člen ZDavP-2).

Zakonitost je temelj vsakega delovanja organa. Načelo izključuje kakršnokoli samovoljo davčnega organa in postavlja temelje za pravno varnost, nepristransko delo in pravilno odločanje v davčnem postopku. Zagotavlja enakopravnost in pravno varstvo zavezancev, pri čemer slednji ne smejo biti različno obravnavani. Načelo zakonitosti je sicer že določeno po Ustavi in ZUP-u, vendar ker gre pri davčnih zadevah za javna bremena davčnih zavezancev, je to načelo urejeno tudi v ZDavP-2, predvsem zaradi potrebe, da je dovoljena le takšna razlaga davčnih predpisov, ki je skladna z njihovim namenom, pri čemer mora biti razlaga restriktivna in ne ekstenzivna. V davčnih zadevah je potrebna najbolj dosledna izvedba tega sicer že ustavnega načela. Prvi poudarek načela zakonitosti

je strožje pojmovanje zakonitosti v davčnih zadevah kot v drugih upravnih zadevah. Poudarjena je dolžnost davčnega organa, da obravnava davčnega zavezanca nepristransko. S tem je prepovedana arbitrarna uporaba davčnih predpisov. Tudi pri odločanju po prostem preudarku ni dovoljena arbitrnost, ker mora biti tudi tedaj odločitev v mejah in v skladu z namenom diskrecije. Zakonitost, vključno z nepristranskostjo in upoštevanjem pravno utemeljenih pričakovanj zavezanca, je kot vezanost uprave na zakone strožja, ker gre z naložitvijo dajatev za poseganje v svobodo in materialni položaj zavezancev (Jerovšek et al., 2008, str. 18–22; Jerovšek & Kovač, 2008, str. 51; Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS), 2010b, str. 7–8).

Načelo zakonitosti zahteva izpeljavo vseh načel, saj je zakonitost krovno načelo vseh načel. Za zakonito odločitev je pomembno predvsem načelo zaslišanja zavezanca pred odločitvijo; če gre na primer za ocenitev davčne osnove, ZUP šteje opustitev zaslišanja stranke oziroma njeno nemožnost, da se izjavi o vseh dejstvih, zlasti ugotovitvah organa, za bistveno oziroma absolutno kršitev pravil postopka. Pritožbenemu organu je tako z navedenim naloženo, da odpravi tako odločbo in zadevo vrne v ponovno odločanje na prvo stopnjo, ki mora izvesti zaslišanje. Zakonitost davčne odločbe tudi ne dovoljuje retroaktivne uporabe podzakonskih predpisov in splošnih aktov (Jerovšek et al., 2008, str. 22).

Ločimo materialno in formalno zakonitost. Materialna zakonitost pomeni, da mora imeti vsaka odločba davčnega organa, s katero se odloča o davčni obveznosti, podlago v materialnem zakonu. Kot je že predhodno zapisano, država lahko le z zakonom predpisuje davke, kar določa Ustava s 147. členom. Davčna obveznost torej ne more nastati s predpisom, nižjim od zakona, s predpisom lokalne skupnosti pa le, če predpisovanje lokalnih davkov in drugih dajatev dovoljuje zakon. Seveda mora biti davčna odločba ali sklep tudi formalno zakonit. Formalna zakonitost pomeni, da mora davčni organ, kadar odloča o davčnih obveznostih in pravicah davčnih zavezancev, upoštevati postopkovne določbe. Formalna zakonitost bo podana, če je postopek potekal po vseh postopkovnih predpisih, zlasti če je zavezanec lahko uveljavil vse svoje pravice v postopku. Davčni organ mora tako postopati po pravilih, ki urejajo davčni postopek, organizacijo davčne službe ali inšpekcijski nadzor, subsidiarno pa po pravilih splošnega upravnega postopka (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 52, 63; DURS, 2010b, str. 8).

Načelo zakonitosti velja tudi, kadar davčni organ odloča po prostem preudarku (diskreciji). Prosti preudarek je v zakonu podeljen z izrazom »lahko« ali z besedno zvezo »davčni organ sme zahtevati« (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 61). Če zakon ne določa okvira dovoljenega prostega preudarka, velja, da je v teh primerih treba v celoti ravnati skladno z načelom zakonitosti po ZDavP-2 in ZUP-u (6. člen), ki določa rabo prostega preudarka v skladu z namenom in obsegom diskrecije. Odločanje po prostem preudarku daje organu pravico, da glede na ugotovljeno dejansko stanje izbere med več pravno možnimi odločitvami tisto, ki je, upoštevajoč javne koristi, najustreznejša oziroma smotrnejša. Prosti preudarek daje organu pravico odločati po primernosti, torej po oportunitetnem načelu v

okviru ciljev, ki jih zasleduje predpis. Zakonitost odločbe je v primeru odločanja po prostem preudarku zagotovljena, če jo je organ izdal še v mejah pooblastila glede obsega in v skladu z namenom, zaradi katerega mu je bilo pooblastilo za prosti preudarek dano. Če so z odločbo presežene meje pooblastila ali namen pooblastila, je organ prekoračil meje prostega preudarka in s tem zakonitosti (Jerovšek et al., 2008, str. 23).

Škof in Pevec (2012, str. 13) poudarita, da je načelo zakonitosti nedvomno zelo pomembno načelo davčnega prava in postopka ter da bi brez zakonitosti šlo pri pobiranju davkov za samovoljno razlastitev davčnih zavezancev. Avtorja dodajata, da uporaba tega načela nemalokrat privede do kolizije z drugimi (ustavno) pomembnimi načeli. Kolikor gre za procesne norme, se ta kolizija razrešuje preko načela sorazmernosti z zasledovanjem maksimalne konkordance vseh ustavnopravno pomembnih vrednot. Ko gre za materialne norme, pa lahko izjemoma pride celo do rešitev *contra legem*, ki pa imajo podlago v drugih ustavnih načelih.

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

Po 5. členu ZDavP-2 je davčni organ dolžan ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanca za davek, razen če ZDavP-2 določa drugače. Na podlagi verjetno izkazanih dejstev lahko odloči le, če tako določa ZDavP-2 ali zakon o obdavčenju. Predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistveni za obdavčenje, se vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini.

Posebnost načela materialne resnice po ZDavP-2 v razmerju do istega načela po ZUP-u (8. člen) je poudarek glede ravnanja davčnega organa, saj mora slednji z enako skrbnostjo ugotoviti in presoјati dejstva, ki so v breme ter dejstva, ki so v korist davčnega zavezanca. Praviloma se odloča na podlagi gotovosti o pravilnosti ugotovljenega dejanskega stanja. Na tej zakonski podlagi je dokazno breme na uradni osebi. Materialna resnica se ugotavlja na podlagi vlog, napovedi, obračunov, pisne dokumentacije, podatkov pri drugih fizičnih in pravnih osebah, pri dajalcih podatkov (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 64–65; Državni zbor Republike Slovenije, 2006, str. 5).

Grafenauer in Breznik (2005, str. 86–87) po teoretični opredelitvi zapišeta definicijo materialne resnice, in sicer je »materialna resnica prava, čista resnica, ker se samo v njej najbolj verno odraža objektivna realnost v zunanjem svetu«. Pomeni skladnost ugotovljenih in dejanskih dejstev – zahteva torej, da se ugotovljena dejstva skladajo s stvarnostjo, da ustrezajo objektivnemu, resničnemu stanju zadeve.

V upravnem postopku je treba ugotoviti resnično stanje stvari. Zavest o resničnosti nekega dejstva ima lahko različne stopnje. Najvišja stopnja prepričanja o resničnosti nekega dejstva je gotovost, ki izključuje kakršnokoli zmoto in pomeni popolno skladnost subjektivne predstave z obstoječimi dejstvi. Nižja stopnja prepričanja o resničnosti nekega

dejstva je prepričanje, ki izključuje dvom o zmoti; kadar o resničnosti nekega dejstva ne dvomi noben izkušen človek. Najnižja stopnja prepričanja je verjetnost, ki sicer ne izključuje dvoma, vendar so razlogi za resničnost nekega dejstva močnejši od razlogov, ki bi govorili za njegovo neresničnost. Namen verjetnosti je, da se ustvari prepričanje o možnosti obstoja oziroma resničnosti neke okoliščine, ki bo podlaga za odločitev. Verjetnost je nedoločen pojem, vendar pa je med verjetnostjo in materialno resnico razlika samo v količini dokazov in stopnji prepričanja. Materialna resnica torej ne pomeni vselej matematične natančnosti, temveč le relativno najvišjo stopnjo zavesti, do katere lahko pridemo na podlagi izvedenih dokazov in pravil o logičnem sklepanju, ki ustvarijo prepričanje o resničnosti določenega dejstva (Androjna, 1992, str. 26; Grafenauer & Breznik, 2005, str. 87).

Po 5. členu ZDavP-2 se lahko dejansko stanje ugotovi z verjetnostjo (najnižja stopnja prepričanja uradne osebe o ugotovljenem dejanskem stanju), vendar mora za to obstajati zakonska podlaga. Za davčni postopek sicer velja, da se dejansko stanje ugotavlja s stopnjo gotovosti, vendar pa je izjema od načela materialne resnice določena za institut cenitve davčne osnove (drugi odstavek 68. člena ZDavP-2), kar je razumljivo, saj je osnovna predpostavka za uvedbo cenitvenega postopka nemožnost ugotoviti resnično stanje (določitev davčne osnove), v nasprotnem primeru cenitev ne bi bila potrebna. Izjema preprečuje, da zavezanec ne bi bil obdavčen zgolj zaradi tega, ker davčni organ npr. zaradi zavezančevih kršitev davčnih obveznosti ali nesodelovanja ne more z gotovostjo dokazati davčne osnove. Treba je upoštevati, da se ugotovitveni postopek ne sme zaključiti le pri dokazanih dejstvih, ampak mora davčni organ stremeti k ugotovitvi vseh relevantnih dejanskih dogodkov in dejstev, čeprav le na stopnji prepričanja. Čeprav se v postopku cenitve davčni organ lahko odpove dokazovanju posameznih elementov končne celote vse do sprejetja končne vrednosti predmeta davčnega cenitvenega postopka, pa to nikakor ne velja za razloge cenitve davčne osnove. To izhaja že iz samega drugega odstavka 68. člena ZDavP-2, ki verjetnostne zaključke dovoljuje le glede davčne osnove, dočim razloge za določitev davčne osnove s cenitvijo taksativno našteva (v prvem in petem odstavku 68. člena ZDavP-2) (DURS, 2010, str. 8–10).

### **3.3 Načelo sorazmernosti**

Načelo sorazmernosti je urejeno v 6. členu ZDavP-2, po katerem davčni organ pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov v razmerju do zavezanca za davek in drugih udeležencev postopka ne sme preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev ciljev ZDavP-2 in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. Pri izbiri več možnih pooblastil in ukrepov davčni organ izbere tiste, ki so za davčnega zavezanca ugodnejši, če se s tem doseže namen zakona. V dvomu odloči v korist zavezanca za davek.

Načelo sorazmernosti je pravzaprav 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. Načelo sorazmernosti je hkrati oblika načela varstva pravic strank in javnih koristi po 7. členu ZUP-a. Po tem načelu davčni organ pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov zavezanca za davek in drugim udeležencem postopka ne sme preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev ciljev tega zakona in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. V okvir nujnosti spada izbira ugodnejše rešitve za zavezanca, če je teh več in se doseže namen zakona. Splošno pravilo je, da javna oblast lahko uveljavlja določeno obveznost v razmerju do državljanov le, če in kolikor je v javnem interesu to nujno potrebno za doseg konkretnega cilja javne politike (Jerovšek et al., 2008, str. 29–30).

V primeru nejasne ali nedoločne davčne norme mora davčni organ med več možnimi razlagami davčno normo razlagati tako, da bo to za stranko ugodno. To mu nalaga načelo sorazmernosti (prvi odstavek 6. člena ZDavP-2), po katerem pri izbiri več možnih pooblastil in ukrepov davčni organ izbere tiste, ki so za zavezanca za davek ugodnejši, če se s tem doseže namen zakona. V primeru dvoma odloči v korist zavezanca za davek (Jerovšek et al., 2008, str. 19).

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

Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči je zapisano v 7. členu ZDavP-2, in sicer ima zavezanec za davek pravico biti vnaprej seznanjen s svojimi pravicami in obveznostmi, ki izhajajo iz ZDavP-2 in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. Če zavezanec za davek nima pooblaščenca ali svetovalca in iz nevednosti ne uporablja procesnih pravic, ki jih ima po ZDavP-2, ga davčni organ opozori, katera postopkovna dejanja lahko opravi za izpolnitev obveznosti in uveljavljanje pravic, da davek pravilno in pravočasno napove, obračuna in plača ali zahteva vračilo. Davčni organ obvešča zavezanca za davek in širšo javnost o svojih ukrepih, če tako zagotovi večje varstvo pravic strank in javne koristi.

Predmetno načelo pomensko obravnava tri različne pravne institute, ki varujejo položaj davčnega zavezanca v davčnem postopku. To so gotovost, seznanjenost in pomoč. Načelo gotovosti zavezanca 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 o pravni državi. To načelo naj bi bilo pomemben prispevek k varstvu pravic zavezancev. Načelo gotovosti temelji na načelu zakonitosti, ki pove, kateri predpis se lahko uporablja za posamezno davčno obdobje (Jerovšek et al., 2008, str. 31–32). Polič (2008, str. 30–31) zapiše, da gotovost zagotavlja davčnemu zavezanca, da je vnaprej seznanjen s svojimi davčnimi obveznostmi v posameznem davčnem obdobju. To pomeni, da država ne sme spreminjati zakonov za nazaj, ampak lahko veljajo le za naslednje obračunsko obdobje, torej za vnaprej.

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 (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 71).

Načelo pomoči zavezancu nalaga davčnemu organu dolžnost, da zavezancu pomaga pri uveljavljanju njegovih pravic. Kljub usmerjenosti tega načela k zavezancem ga ne gre razumeti kot davčno svetovanje s strani davčnega organa zavezancem, pomoč se daje le v kontekstu izpolnjevanja konkretnih obveznosti in uveljavljanja pravic. Omejitev je izražena tudi v smislu dolžnosti davčnega organa, da pomoč nudi zavezancem, če slednji nimajo pooblaščenca ali svetovalca in zato iz nevednosti ne uporabljajo procesnih pravic, ki jim pripadajo po zakonu. Z opozorilom na pravice je davčni organ na podlagi načela ZUP-a (7. člen) o varstvu pravic strank in varstvu javnih koristi dolžan zagotoviti, da nevednost in neukost zavezanca nista v škodo pravic, ki mu gredo po zakonu. Če organ neuke stranke ne pouči, da lahko postavi določen zahtevek in zaradi opustitve stranka ne postavi zahtevka, ki bi ga sicer lahko postavila, če bi bila poučena, in organ ne odloči o tej pravici, takšna opustitev organa predstavlja kršitev načela varstva pravic stranke (Jerovšek et al., 2008, str. 33; sodba Vrhovnega sodišča RS, št. 73/94-7).

### **3.5 Načelo tajnosti podatkov**

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

Načelo tajnosti podatkov ščiti zavezanca za davek pred razkritjem njegovega materialnega položaja, ki je iz davčnih podatkov razviden ali se lahko nanj sklepa (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 72). Načelo tajnosti je podlaga za celoten sklop pravil, ki po ZDavP-2 oziroma povezanih davčnih predpisih opredeljujejo davčno tajnost kot poseben pravni režim varstva občutljivih podatkov (Kovač, 2006a, str. 10). Podatki zavezanca se obravnavajo kot davčna tajnost samo po ZDavP-2, zakonu o obdavčenju in splošnih aktih, ki urejajo pobiranje davkov, zato mora davčni organ kot zaupne varovati podatke, ki jih zavezanec za davek v davčnem postopku posreduje davčnemu organu, ter druge podatke v zvezi z davčno obveznostjo zavezanca za davek, s katerimi razpolaga. Davčno tajnost morajo varovati vse osebe, ki zaradi narave svojega dela pridejo v stik s temi podatki (Jerovšek et al., 2008, str. 33–34).

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

Zavezanec za davek napove, obračuna in plača le toliko davka in na način ter v rokih, kot je določeno z zakonom ali akti na podlagi zakona (9. člen ZDavP-2). 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 plača davek v višini in na način ter v rokih, kot jih določi zakon oziroma na podlagi zakona izdan predpis. Zavezanec mora davčni organ obvestiti o dohodkih in pravicah, podvrženih plačilu davka. Dolžnost po tem načelu je davek napovedati, kadar je napoved predpisana, ga izračunati, če se davek plačuje po obračunu, ali ga odtegniti, če se plačuje po odtegljaju, ter plačati v rokih, ki so določeni. Zavezanec plača le toliko davka, ne več in ne manj, kot to določa zakon (Jerovšek et al., 2008, str. 35).

Plačevanje davka je pravočasno opravljeno, če je zavezanec oziroma plačnik plačal davek v izpolnitvenem – paricijskem roku, ki je določen. Kadar davek ni obračunan ali odtegnjen oziroma plačan v predpisanih rokih, določenih z zakonom o davčnem postopku ali zakonom o obdavčenju, davčni organ začne postopek izvršbe (Jerovšek et al., 2008, str. 35–36).

Načelo predstavlja osnovno obveznost in odgovornost strank v davčnih postopkih in s tem realizira načelno dolžnost vsakogar, da prispeva za splošno družbeno korist (Jerovšek et al., 2008, str. 35).

### **3.7 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 zavezancev. 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 (10. člen ZDavP-2).

Načelo pomeni pogoj za pobiranje davkov, s katerimi se financira funkcioniranje države. Če bi se zavezanec za davek lahko vzdržal dajanja podatkov, kot se lahko vzdrži pričanja, potem bi s tem onemogočil pobiranje davkov, kar bi bilo v nasprotju z javno koristjo. Brez takšne zakonske norme bi bilo davčnemu organu onemogočeno pobiranje davkov (Polič, 2008, str. 33).

Država in lokalne skupnosti pridobivajo sredstva za uresničevanje svojih nalog z davki ter drugimi dajatvami, s katerimi zagotavljajo sredstva za splošne družbene potrebe (146. člen Ustave). Posledično mora država zbrati podatke o dohodkih fizičnih in pravnih oseb. Od tu izvira splošna obveznost vsakogar, da daje državi podatke, potrebne za pobiranje davkov. 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 vsa dejstva, na katera opirajo svoj zahtevek in predložijo dokaze, s katerimi ta dejstva dokazujejo, da podatke davčnemu organu posredujejo brezplačno (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 78–79).

To načelo je hkrati nadaljevanje načela, ki terja od zavezanca, da posreduje podatke, ki so resnični, pravilni in popolni. Zadevno načelo je povezano tudi z načelom dolžnosti stranke govoriti resnico in pošteno uporabljati pravice (11. člen ZUP-a). Navedeno pomeni, da morajo zavezanci organu posredovati resnične podatke in pred organom govoriti resnico in pošteno uporabljati pravice, ki so jim priznane z ZDavP-2 in vsemi zakoni, ki se uporabljajo po 2. členu ZDavP-2. Kadar je v davčnem postopku obvezna kontradiktornost v smislu dopustnega izpodbijanja ugotovljenih dejstev (kot je npr. pri cenitvi davčne osnove – 68. člen ZDavP-2, inšpekcijskem nadzoru, davčni preiskavi), mora zavezanec, če naj bi svojo obveznost zmanjšal ali celo izničil, prevzeti dokazno breme za svoje trditve skladno z načelom materialne resnice. Predložiti mora podatke, ki dokazujejo nasprotno od po organu ugotovljenega (Jerovšek et al., 2008, str. 38).

Načelo dolžnosti dajanja podatkov določa tudi dolžnost vseh organov in drugih oseb, ki razpolagajo s podatki, pomembnimi za odločanje v davčnih zadevah, da jih posredujejo davčnemu organu brezplačno. Določba pomeni obveznost za vsakogar, ki razpolaga s podatki, pomembnimi za odločanje v davčni zadevi. To niso nujno samo podatki o dohodkih in drugih prejemkih, od katerih se plačuje davek, ampak tudi dejstva in okoliščine, ki kažejo na utajo davkov drugih oseb, še posebej v zvezi s cenitvijo davčne osnove pri nenapovedanih ali neobračunanih davkih, ali o razpolaganju s sredstvi in premoženjem, ki precej presega napovedane dohodke zavezanca. Podatke so dolžni posredovati brez zaračunavanja pristojbin oziroma stroškov. Podatke morajo podati ne le na zahtevo davčnega organa, ampak avtomatično, če jih zavezuje predpis (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 80–81).

#### **4 SUBSIDIARNA UPORABA ZAKONA O SPLOŠNEM UPRAVNEM POSTOPKU**

Kot je že predhodno zapisano, je treba v davčnem postopku upoštevati in se ravnati tudi po načelih ZUP-a, saj ZDavP-2 vsebuje le del načel, ki jih je treba dosledno upoštevati v vsakem davčnem postopku. Za izvajanje davčnih postopkov so tako načela ZUP-a delno dopolnjena s posebnimi načeli ZDavP-2, nekatera pa se uporabljajo samo po ZUP-u. To so načelo varstva pravic strank in varstva javne koristi, načelo zaslišanja stranke, načelo proste presoje dokazov, načelo dolžnosti stranke govoriti resnico in pošteno uporabljati pravice, načelo samostojnosti pri odločanju, pravica do pritožbe in načelo ekonomičnosti postopka. Brez teh načel sploh ne bi bilo mogoče izvesti davčnega postopka, še posebej ne v pritožbenem postopku, ko je treba presoditi pravno pravilnost prvostopenjske odločbe ali sklepa in zagotoviti minimalne procesne standarde, ki jih ta načela zagotavljajo davčnemu

zavezancu. Nenazadnje določajo tudi okvir dopustnega delovanja davčnega organa (Jerovšek et al., 2008, str. 17).

Splošni upravni postopek je pravno urejeno zaporedje dejanj, katerih cilj je oblikovati upravno razmerje. Eden njegovih temeljnih ciljev je zavarovati šibkejšo stranko postopka, to je tistega, ki v tem postopku uveljavlja svojo pravico ali varuje svojo pravno korist oziroma se mu nalaga določena obveznost. Upravni postopek je večino svojih procesnih institutov razvil v ta namen, zato ga tudi umeščamo v enega od temeljev sistema varstva pravic posameznikov v razmerju do uprave (Trpin, 2006, str. 258).

Grafenauer in Breznik (2005, str. 69) glede temeljnih načel, ki so opredeljena v prvem poglavju ZUP-a, zapišeta, da so le-ta osnova in temelj za razumevanje in pravilno uporabo posameznih določil zakona. Gre za načela, ki se smiselno in vsebinsko raztezajo na celotno materijo zakona in jo povezujejo v zaokroženo celoto, pri konkretnem odločanju pa dajejo usmeritve in nakazujejo pot (kot neka vrsta razlagalnih, interpretativnih pravil) za pravilno uporabo predpisov pri vodenju postopka in odločanje o pravicah, obveznostih in pravnih koristih strank ter drugih udeležencev v postopku.

Kovač (2006a, str. 8) glede načel ZUP-a pojasnjuje, da je najpomembnejše za izvajanje davčnih postopkov zavedanje, da zaradi podrejene rabe ZUP-a kljub posebni ureditvi načel davčnega postopka temeljna načela po ZUP-u niso razveljavljena. Načela po ZUP-u (in ZIN-u) se uporabljajo kot dopolnilo načelom po zakonu o davčnem postopku. Temeljna načela po ZUP-u so minimalni standardi oziroma procesne kavtele za varstvo pravic strank ne glede na posamezno upravno področje in razen določenih izjem sploh niso predmet subsidiarnosti po 3. členu ZUP-a.

Devet temeljnih načel po ZUP-u predstavlja minimalne procesne standarde, ki morajo biti zagotovljeni stranki v vsakem postopku. Temeljna načela ZUP-a niso le zakonska načela, ampak operacionalizirajo celo ustavne norme. To velja za načelo zakonitosti, načelo samostojnosti, načelo pravice do pritožbe, posredno pa tudi prek zakonitosti varstva javne koristi in nadalje za načelo varstva pravic strank (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 25).

Pomen subsidiarnosti predpisov (tudi ZUP-a) je že bil predstavljen v sklopu prvega poglavja magistrskega dela, zato ga v izogib podvajanju na tem mestu ponovno ne definiram.

#### **4.1 Načelo zakonitosti**

Načelo zakonitosti je najpomembnejše temeljno načelo upravnega postopka in sploh temeljno načelo našega celotnega pravnega reda, ki izključuje kakršnokoli samovoljo. Zaradi svoje pomembnosti je načelo zakonitosti med vsemi temeljnimi načeli postavljeno na prvo mesto ter so mu podrejena vsa druga temeljna načela upravnega postopka (Androjna, 1992, str. 20–21).

Zakonitost ali legaliteta pomeni vezanost organov, ki odločajo v upravnih zadevah, na predpise. Delovanje in odločanje vseh nosilcev oblasti mora torej biti v okviru Ustave, zakonov in podzakonskih predpisov. Načelo zakonitosti ima svoj temelj v 2. členu Ustave; slednji namreč določa, da je Slovenija pravna država. Državni organi delujejo po demokratično sprejetih pravilih ravnanja, ki določajo dovoljeni način uveljavljanja pravic in nalaganja obveznosti ter vsebino pravic in obveznosti. To pomeni, da so zakonodajalec pri izdajanju predpisov ter vsi državni organi in organi lokalnih skupnosti pri odločanju o konkretnih pravicah in obveznostih posameznikov in pravnih oseb vezani na Ustavo in zakon, ne samo v formalnem, temveč tudi v vsebinskem pogledu (Jerovšek et al., 2004, str. 53).

Formalna zakonitost se nanaša na pravilno voden postopek (zlasti, da je odločil stvarno pristojen organ, da je akt odločitve obličen in da v postopku ni bilo storjenih bistvenih napak), materialna zakonitost pa na pravilno uporabo materialnega prava glede na določeno konkretno dejansko stanje. Organi morajo v upravnih zadevah voditi postopek po zakonsko predpisanem postopku (formalna zakonitost) in odločiti o pravici in obveznosti v obsegu pravic in obveznosti, ki jih določajo materialni predpisi (materialna zakonitost) (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 27).

V načelo zakonitosti je posredno 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. Organ mora ob uporabi načela sorazmernosti pretehtati, ali z odločbo naložene obveznosti odtehtajo dovoljeni poseg v ustavno zavarovane pravice, ki jih mora uradna oseba ščititi prednostno v primeru kolizije med ustavno in zakonsko normo. Zakonitost upravnega akta tudi ne dovoljuje retroaktivne uporabe zakonov, podzakonskih predpisov in splošnih aktov za čas pred objavo zakona, podzakonskega predpisa oziroma splošnega akta. Samo zakon lahko določi, da imajo njegove posamezne določbe učinek za nazaj, če to zahteva javna korist in če se s tem ne posega v pridobljene pravice. Načelo zakonitosti velja tudi, kadar so organi upravičeni odločati po prostem preudarku (diskreciji). Kot je navedeno pri načelu davčnega postopka, mora biti prosti preudarek dodeljen. Organ mora v obrazložitvi odločbe navesti zakon, ki mu daje in dovoljuje diskrecijsko pravico, razloge, zakaj je tako odločil ter kako je uporabil obseg in namen prostega preudarka. Velja izpostaviti, da pri uporabi postopkovnih norm prostega preudarka ni. Organ, ki je pristojen za odločanje v upravni zadevi, mora v celoti ravnati po vseh pravilih posebnega in splošnega upravnega postopka oziroma v primeru nedoločnih pojmov ali danih alternativ postopati po načelih ZUP-a (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 31–33).

Načelo zakonitosti bi bila zgolj deklaracija, če pravni red ne bi hkrati zagotavljal tudi pravnega varstva v primerih, ko organi pri svojem delu v upravnem postopku ne bi upoštevali tega načela (Androjna, 1992, str. 22).

## **4.2 Varstvo pravic strank in varstvo javnih koristi**

Pri postopanju in odločanju morajo organi omogočiti strankam, da čim lažje zavarujejo in uveljavijo svoje pravice; pri tem morajo skrbeti za to, da stranke ne uveljavljajo svojih pravic v škodo pravic drugih in ne v nasprotju z javno koristjo, določeno z zakonom ali z drugim predpisom. Kadar uradna oseba glede na podano dejansko stanje izve ali sodi, da ima stranka v postopku podlago za uveljavitev kakšne pravice, jo na to opozori. Pri odločanju o pravicah, obveznostih in pravnih koristih strank se nasproti njim uporabljajo tisti s predpisi določeni ukrepi, ki so zanje ugodnejši, če se z njimi doseže namen predpisa. Organ mora skrbeti, da nevednost in neukost stranke in drugih udeležencev v postopku nista v škodo pravic, ki jim gredo po zakonu (7. člen ZUP-a).

Drugo temeljno načelo ZUP-a ima svojo osnovo že v ustavnih določilih, ki opredeljujejo enakost pred zakonom (14. člen Ustave) in enako varstvo pravic (22. člen Ustave). Organ mora omogočiti strankam čim lažje uveljavljanje in varstvo pravic, hkrati pa (po uradni dolžnosti) varovati javno korist ter pravice drugih (Grafenauer & Breznik, 2005, str. 80–81).

Tudi v davčnem postopku je načelo varstva pravic strank in varstvo javnih koristi pomembno, saj zahteva od davčnega organa, da poleg varovanja javne koristi varuje tudi koristi davčnega zavezanca. Organ mora davčnega zavezanca opozoriti na možnost uveljavljanja kakšne pravice ali materialnega predpisa, da nevednost in neukost ne bi šla v njegovo škodo (Polič, 2008, str. 34).

## **4.3 Načelo materialne resnice**

V postopku je treba ugotoviti resnično dejansko stanje in v ta namen ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločbo. Na podlagi verjetno izkazanih dejstev lahko organ odloči le v primeru, da tako določa zakon (8. člen ZUP-a). Iz materialnega predpisa, ki je podlaga za posamezni upravni postopek, izhaja, katera so pomembna dejstva za zakonito in pravilno odločbo, ko se odloča o pravici, obveznosti ali pravni koristi v konkretni upravni zadevi (Grafenauer & Breznik, 2005, str. 86).

Opredelitev materialne resnice je že bila podana pri načelu materialne resnice ZDavP-2, zato je v izogib podvajanju na tem mestu ne navajam ponovno. V upravnem postopku velja, da načelo materialne resnice obvezuje organ, da pri ugotavljanju dejstev išče dejansko nedvoumno resnično stanje stvari, na katerem bo uporabil materialni predpis. Predpis določa dejstva in okoliščine, ki morajo biti predloženi, da bi stranka lahko uveljavila pravico ali pravno korist, oziroma da bi ji organ lahko naložil obveznost. Organ, ki vodi postopek, mora ugotoviti vse pomembne okoliščine in dejstva ter mora med postopkom več čas ugotavljati dejansko stanje in izvajati dokaze o vseh dejstvih ter odrediti izvedbo vsakega dokaza, če spozna, da je to za razjasnitev stvari potrebno

(Jerovšek & Kovač, 2010, str. 55). Dejstva je treba ugotoviti pravilno in popolno, pri čemer je treba ugotoviti samo za stvar pomembna dejstva, medtem ko se nepomembna dejstva, ki ne prispevajo k ugotovitvi objektivne resnice, ne ugotavljajo. Organ mora ugotoviti resnično dejansko stanje, tudi kadar odloča po prostem preudarku, ko izbira med več pravno dopustnimi odločitvami, ki pa morajo temeljiti na objektivno ugotovljenem dejanskem stanju. Dolžnost iskanja materialne resnice velja na vseh stopnjah odločanja in jo je organ dolžan iskati ves čas postopka. Pri iskanju materialne resnice velja preiskovalno načelo (inkvizicijska maksima), kar pomeni, da je uradna oseba zadolžena za zbiranje dokazov oziroma dejstev, potrebnih za odločitev in ni vezana na predloge strank (Jerovšek et al., 2004, str. 81; Jerovšek & Kovač, 2010, str. 45).

Stopnje ugotavljanja materialne resnice (gotovost – prepričanje – verjetnost) so prav tako že opredeljene pri načelu materialne resnice po ZDavP-2. Tudi ZUP dopušča odstopanje od pravila o iskanju čiste materialne resnice, če bi dokazovanje s stopnjo gotovosti lahko postopek zavleklo in bi zaradi tega nastale nepopravljive posledice, vendar mora za to obstajati zakonska podlaga. Verjetno izkazanih okoliščin ni treba dokazovati po pravilih ZUP-a. Če predpis določa, da se stvar lahko reši na podlagi dejstev in okoliščin, ki niso popolnoma dokazane ali se z dokazi samo posredno ugotavljajo (dejstva in okoliščine, ki so verjetno izkazane), izvedba v ta namen ni vezana na določbe ZUP-a o izvajanju dokazov (167. člen ZUP-a – določba pride v poštev pri odločanju v skrajšanem ugotovitvenem postopku) (Jerovšek et al., 2004, str. 83, 488).

#### **4.4 Načelo zaslišanja stranke**

Preden se izda odločba, je treba stranki dati možnost, da se izjavi o vseh dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za odločbo (zaslišanje stranke). Če so v postopku udeležene stranke z nasprotujočimi si interesi, mora imeti vsaka stranka možnost, da se izjavi o zahtevkih in navedbah stranke z nasprotnim interesom. Organ svoje odločbe ne sme opreti na dejstva, glede katerih vsem strankam ni bila dana možnost, da se o njih izjavijo, razen v primerih, določenih z zakonom. Če za posamezna dejanja v postopku ni z zakonom določeno, v kakšni obliki se lahko opravijo, jih opravijo stranke izven ustne obravnave pisno ali ustno na zapisnik, na obravnavi pa ustno (9. člen ZUP-a).

Načelo zaslišanja stranke ima svoj temelj v 1. členu Ustave, ki govori o demokratični državi, kar pomeni, da mora volja ljudstva vsebinsko določati in nadzorovati katerokoli izvrševanje državne oblasti tudi na zasebnopravnem področju. Pravica do zaslišanja je tudi ustavna pravica, ki izhaja iz 22. člena Ustave o enakem varstvu pravic. Načelo zaslišanja stranke daje stranki tri temeljne pravice: pravico udeleževati se ugotovitvenega postopka, pravico izjaviti se o vseh dejstvih in okoliščinah ter pravico izpodbijati ugotovitve in navedbe organa in nasprotnih strank ter drugih udeležencev postopka. Pristojni organ ne sme izdati odločbe, ne da bi bila stranki dana možnost, da se izreče o dejstvih in okoliščinah, na katere se mora odločba opirati (146. člen ZUP-a). Bistvo tega načela je dati stranki možnost, da se izjavi o vseh dejstvih in okoliščinah, pomembnih za odločitev



stranke, da uveljavlja svoje pravice oziroma brani svoje koristi ter da se seznanj s celotnim potekom in rezultatom ugotovitvenega in dokaznega postopka (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 47–48).

Načelo zaslišanja stranke zagotavlja eno najpomembnejših procesnih pravic, s katero se daje stranki možnost uveljavljanja pravic in branjenja interesov tako, da ima pregled nad potekom postopka ter da lahko odločilno vpliva na ugotovitveni postopek in dokazni postopek, ko s svojimi izjavami izpodbija izjave drugih, oziroma ko lahko uradni osebi predlaga, naj izvede še druga ugotovitvena dejanja, ter da s svojo navzočnostjo pomembno vpliva na objektivnost uradne osebe in vseh udeležencev v postopku. Kršitev tega načela pomeni bistveno kršitev pravil postopka, pa tudi kršitev 22. člena Ustave o enakem varstvu pravic, razen če je organ po zakonu lahko odločil brez zaslišanja (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 50–51).

V davčnem postopku je to načelo pomembno, čeprav ga ni mogoče razumeti kot klasično zaslišanje stranke, ampak gre za to, da mora davčni organ dati davčnemu zavezancu možnost, da uveljavi svoje pravice, da se seznanj z rezultati ugotovitvenega postopka in da se izreče o dejstvih, ki so pomembna za odločitev. To sodelovanje je še posebej pomembno v davčnem inšpekcijskem nadzoru, če davčni zavezanec ni sproti seznanjen z ugotovitvami inšpekcijskega nadzora, ne more ustrezno zavarovati svojih pravic (Polič, 2008, str. 35).

#### **4.5 Prosta presoja 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 (10. člen ZUP-a).

Upravni akt, ki ga izda upravni organ po končanem postopku, mora temeljiti na predpisu, njegova uporaba pa na objektivni resnici, izjemoma na verjetno ugotovljenem dejanskem stanju. V postopku organ zbira dejstva in okoliščine, ki omogočajo presojo o dejanskem stanju. Uzakonjeno je načelo svobodne presoje dokazov, ki terja od organa, ki odloča, da vrednoti in tehta dokaze tako dolgo, dokler ne pride do prepričanja o resničnosti določenih dejstev in s tem do objektivnega stanja stvari. Presoja dokazov predstavlja način izvajanja načela materialne resnice (Jerovšek et al., 2004, str. 92).

Presoja dokazov je postopen proces zbiranja dokazov, njihovo vrednotenje, selekcioniranje glede na dokazno moč ali dokazno vrednost posameznih dokazov ter dokazni sklep, ki pomeni končno vestno in skrbno presojo vseh dokazov skupaj. Kateri dokazi imajo v konkretni upravni stvari večjo dokazno moč oziroma prepričljivost, je stvar subjektivne presoje, ki jo opravi uradna oseba po lastnem prepričanju, ki ne sme biti usmerjeno. Presoja dokazov ne sme biti nikdar samovoljna, arbitrarna in tudi ne formalistična, s

sklicevanjem na določene dokaze in dokazno gradivo brez navajanja vsebinskih okoliščin, ki potrjujejo določeno stanje stvari. Če je izvajanje dokazov z zakonom vezano na določene dokaze, na primer listine, lahko stranka ponudi še druge dokaze, če na primer listinskega dokaza ni. 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. Ali dokazi so ali niso bistveni, pa je, kot rečeno, presoja uradne osebe. 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 & Kovač, 2010, str. 51–52).

Načela o prosti presoji dokazov ne gre zamenjevati ali enačiti s prostim preudarkom. Prosti preudarek je institut materialnega prava, prosta presoja dokazov pa je procesni institut vrednotenja dokazov. Ta pomeni način ugotavljanja dejanskega stanja na temelju vrednotenja dokazov po osebnem prepričanju, skladnim z resničnostjo. Pri prostem preudarku gre za dovoljeno izbiro med več možnimi odločitvami o materialni pravici ali obveznosti, ki ne sme biti zunaj namena in obsega pooblastila, ki ga določa zakon ali predpis lokalne skupnosti (Jerovšek et al., 2004, str. 96–97).

#### **4.6 Dolžnost govoriti resnico in poštena uporaba pravic**

Stranke morajo pred organom govoriti resnico in pošteno uporabljati pravice, ki so jim priznane z ZUP-om in drugimi zakoni, ki urejajo upravni postopek (11. člen ZUP-a). Načelo zavezuje stranko, da pred organom govori resnico in pošteno uporablja pravice, ki so ji priznane s splošnim in posebnimi upravnimi postopki. Gre za pošteno uporabo procesnih pravic in ne za pošteno uporabo materialnega prava. Ta je v presoji organa, ki odloča o pravici ali obveznosti ali pravni koristi. Obravnavana določba meri zlasti na prepoved zlorabe procesnih pravic, za kar mora skrbeti uradna oseba. Za zlorabo pravice se šteje tudi zavestno zamolčanje pomembnih procesnih dejstev, ki vplivajo na odločitev (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 54).

#### **4.7 Samostojnost pri odločanju**

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 (12. člen ZUP-a).

Da bi organ oziroma njegova uradna oseba lahko ugotovila resnično stanje stvari in zagotovila spoštovanje zakonitosti, sta mu potrebna samostojnost oziroma neodvisnost, kar je zagotovljeno z načelom samostojnosti. Svoj temelj ima zadevno načelo v drugem

odstavku 120. člena Ustave, ki določa: »Upravni organi opravljajo svoje delo samostojno v okviru in na podlagi ustave in zakonov.« Podana je torej samostojnost organa v razmerju do drugih organov oziroma vej oblasti. Organ je tako v konkretni zadevi vezan le na Ustavo, zakone, podzakonske predpise, predpise samoupravnih lokalnih skupnosti in splošne akte, izdane za izvrševanje javnih pooblastil, ter tudi na predpise EU. Noben organ drugemu ne more dajati navodil ter usmeritev, kako naj odloči (Jerovšek et al., 2004, str. 100–101).

Z drugim odstavkom predmetnega načela je poudarjena še samostojnost uradne osebe organa, kar je predpogoj vsakega učinkovitega in pravno dopustnega delovanja na podlagi Ustave in zakona predpisanega postopka. Odločanje uradne osebe mora biti nepristransko, nearbitrarno, objektivno ter v okviru dovoljene uporabe predpisov pravično. Uradni osebi ni dovoljeno dajati navodil, kako naj vodi postopek, katere dokaze naj izvede, katerim naj verjame in kako naj o upravni zadevi odloči. Načelo samostojnosti pri odločanju omogoča uresničitev načela zakonitosti, načela materialne resnice in načela proste presoje dokazov (Jerovšek et al., 2004, str. 101–102).

#### **4.8 Pravica pritožbe**

Pritožba je ena najstarejših institucij upravnega prava, obstajala je že v praksi absolutističnih držav (Grafenauer & Breznik, 2005, str. 102). 13. člen ZUP-a opredeli pravico do pritožbe, in sicer ima zoper odločbo, izdano na prvi stopnji, stranka pravico pritožbe. Samo z zakonom je mogoče predpisati, da v posameznih upravnih zadevah ni dovoljena pritožba. Kadar je za odločanje na prvi stopnji pristojen predstavniški organ ali vlada, pritožba ni dovoljena. Kadar je za odločanje na prvi stopnji pristojno ministrstvo, je pritožba dovoljena samo v primeru, da tako določa zakon. V zakonu mora biti tudi določeno, kdo o pritožbi odloča. Pod pogoji, navedenimi v ZUP-u, ima stranka pravico pritožbe tudi v primeru, če organ prve stopnje ni izdal odločbe o njeni zahtevi v določenem roku.

Sedanja ureditev načela pravice do pritožbe ima svoj temelj v 25. členu Ustave (pravica do pravnega sredstva) in je torej ustavna kategorija. Pravica do pritožbe zoper upravno odločbo je temeljna z Ustavo zajamčena pravica in se uresničuje neposredno na podlagi same Ustave, način uresničevanja pa je predpisan v ZUP-u. Pravica do pritožbe je temeljna pravica posameznika, ki izhajajoč iz načela zakonitosti (6. člen ZUP-a) in načela enakega varstva pravic (22. člen Ustave) karakterizira pravno državo (Grafenauer & Breznik, 2005, str. 102–103; Jerovšek & Kovač, 2010, str. 58).

V ZDavP-2 so pravna sredstva določena v VI. poglavju. Pravno sredstvo v davčnem postopku pomeni pomembno pravico, ki jo lahko uveljavi davčni zavezanec, ter tako varuje svoje pravice v davčnih postopkih.

## **4.9 Ekonomičnost postopka**

Postopek je treba voditi hitro, s čim manjšimi stroški in čim manjšo zamudo za stranke in druge udeležence v postopku, vendar tako, da se priskrbi vse, kar je potrebno, da se lahko pravilno ugotovi dejansko stanje, zavarujejo pravice in pravne koristi stranke ter izda zakonita in pravilna odločba (14. člen ZUP-a).

Pri uporabi načela ekonomičnosti postopka ne sme nikoli priti do poenostavljanja pravil na račun ostalih načel (npr. načela zakonitosti, materialne resnice ali zaslišanja stranke) (Ošlak, 2000, str. 66).

Ugotovitev dejanskega stanja je najvažnejše dejanje v upravnem postopku pred izdajo odločbe v upravni stvari. Načelo ekonomičnosti upravnega postopka terja, da se ugotavljanje dejanskega stanja omeji samo na tista dejstva in okoliščine, ki so pravno pomembna za zakonito in pravilno odločitev v upravni stvari (načelo smotrnosti). Dolžnost organa je, da med več možnimi načini dela uporabi tistega, ki je hitrejši in povzroča manjše stroške, manjšo zamudo časa za udeležence, obenem pa ne sme iti v škodo materialne resnice. Organ, ki vodi postopek, ima zato pravico odkloniti strankine dokazne predloge, če po njegovem prepričanju predlagani dokazi ne zadevajo pravno pomembnih dejstev in okoliščin in v primeru, da so ta dejstva in okoliščine že ugotovljeni z izvedenimi dokazi, ki zagotavljajo materialno resnico (npr. predlog o zaslišanju prič, glede katerih se ve, da s svojimi izjavami ne bi razjasnile stanja stvari ali predloge za zaslišanje na kraju samem in dokazovanje z izvedenci, kjer to ni potrebno). Kot nepotrebne za ugotovitev dejanskega stanja mora organ zavrniti tudi takšne strankine predloge, ki zasledujejo zgolj zavlačevanje postopka, organ pa že ugotovi, da stranka določenega pogoja ne izpolnjuje in bo ugotavljanje o obstoju nadaljnjih pogojev pomenilo le zavlačevanje postopka in dodatne stroške (Androjna, 1992, str. 42; Jerovšek & Kovač, 2010, str. 63).

## **5 CENITEV DAVČNE OSNOVE**

### **5.1 Opredelitev ceditve davčne osnove, cilj in namen**

Pojem ceditve so že v 17. stoletju pričeli povezovati z obdavčenjem. Beseda ceditve se praviloma navezuje na predstavo o posebni davčni oceni in ima prizvok davčnega prestopka, pomeni tudi presojeti, vrednotiti. Navezuje se tudi na ugotovitev, da so potrebne sankcije, in sicer zaradi napak pri izpolnjevanju davčnopравnih obveznosti strank, ki jih je ugotovil davčni organ. Ceditve davčne osnove torej pomeni določiti davčno osnovo, ki je podlaga za odmero davka (Wakounig, 1998, str. 17).

Ceditve je ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki davčnemu organu omogočajo določiti verjetno davčno osnovo, če je davčni organ kljub prizadevanjem ne more ugotoviti z gotovostjo, kot to zahteva načelo materialne resnice. Ceditve je tako

zakonsko določen institut, ki davčnemu organu dovoljuje določiti verjetno davčno osnovo zgolj v primerih določenih s prvim in petim odstavkom 68. člena ZDavP-2. Gre za primere, ko davčni zavezanec v ustreznem obsegu ne izpolni zakonsko predpisanih obveznosti pri plačevanju davkov, dolžnosti dajanja pravih podatkov davčnemu organu, potrebnih za pobiranje davka, dolžnosti pravih vodenja poslovnih knjig in evidenc ali ko davčni zavezanec – fizična oseba razpolaga s premoženjem oziroma troši sredstva v višini, ki precej presegajo napovedane dohodke (DURS, 2010b, str. 5–6).

Namen cenitvenega postopka davčne osnove je ugotovitev dejanskega stanja ter vseh bistvenih dejstev in okoliščin, pomembnih za pravilno in zakonito odločitev (sodba Upravnega sodišča RS, 11. 5. 2004, U 923/2003). »Cenitev pomeni ugotavljanje davčnih osnov na podlagi verjetnostnih razmišljanj in verjetnostnih zaključkov na podlagi utemeljenega vključevanja in izključevanja možnosti, ki so bolj ali manj blizu obstoječim dejstvom in izidom. Razmišljanja in zaključki, ki sestavljajo postopek cenitve in končno pripeljejo do njenega izida, morajo biti logični, utemeljeni in dokazljivi in naj se približajo verjetnim dejstvom.« (Jerovšek et al., 2008, str. 169).

Temelj vsakega cenitvenega postopka je približati se tistim dejstvom, ki se za davčnopravne namene štejejo za pomembna. Ko so izčrpana vsa druga sredstva ugotavljanja dejstev in točnega določanja davčnih osnov, je treba s pomočjo cenitve doseči približen rezultat, za katerega lahko domnevamo, da je najverjetneje pravilen. Ugotoviti je treba davčne osnove, ki so najbližje resničnosti, kar mora biti vodilo in osnova vsakega cenitvenega postopka. Pri tem mora davčni organ poleg dejstev, ki so mu znana na podlagi obvestil ali izjav davčnega zavezanca ali na podlagi ugotovitev kot posledice lastnih preverjanj, razširiti zorno polje tako, da upošteva vse okoliščine, ki so merodajne pri obdavčitvi. Praviloma je treba ugotovitve razvijati v tolikšni meri in tako daleč, kot to dopuščajo možnosti, ki izhajajo iz predpisov o uradnem ugotovitvenem postopku na eni strani in iz zahteve po izpolnjevanju obveznosti sodelovanja prizadetega davčnega zavezanca v davčnem postopku na drugi strani, ter kot to zahteva predmet cenitve. Davčni organ mora te možnosti izčrpati do meja možnega in sprejeti ustrezne zaključke, ki temeljijo na dejstvih in so racionalno dokazljivi. Cilj davčnega postopka, da je po uradni dolžnosti treba raziskati dejanske razmere, ki oblikujejo osnovo za pobiranje davkov, tudi v postopku cenitve velja za splošno davčnopravno maksimo (Wakounig, 1998, str. 18–19).

Domnevni razlog cenitve mora biti pravilen in upravičen, postopek cenitve pa izveden brezhibno (to pomeni uradno ugotavljanje dejstev vse do meje dopustnega, zahteva po sodelovanju stranke, zaslihanje stranke itd.). Razmišljanja in zaključki, ki sestavljajo postopek cenitve in končno pripeljejo do njenega izida, morajo biti logični, utemeljeni in dokazljivi. Zahteva, da mora cenitev pripeljati do skladnosti z dejanskim stanjem, bi bila zgrešena in napačna, saj moramo že v osnovi predpostavljati, da resničnega stanja pri cenitvi ni mogoče ugotoviti, absolutna resnica pa človeškemu spoznanju ni dostopna (Wakounig, 1998, str. 21–22).

Glavni cilj cenitve je čim bolj pravilno ugotoviti davčne osnove, kadar jih ni mogoče zanesljivo ugotoviti ali izračunati, in sicer tako, da je izid »najverjetneje pravilen«. Pri tem je za čim večjo doslednost in za zagotovitev vsebinsko pravilnega dejanskega izida na podlagi kalkulacij potrebno, da ne ocenjujemo neposrednih končnih oziroma celotnih vrednosti (npr. dobiček, prihodki, odhodki), temveč raziščemo začetne, vmesne in delne elemente, ki jih po potrebi ocenimo in tako pridemo do ustreznih končnih vrednosti, ki pomenijo logičen izid (Wakounig, 1998, str. 27).

Ocena davčne osnove je zadnji ukrep zoper davčnega zavezanca, ki ga lahko izvede davčni organ v davčnem postopku, kadar ne more drugače ugotoviti davčne osnove. Ocena je problematična, saj se razteza od gotovosti do verjetnosti, zato so v cenitvenem postopku nemalokrat prisotni očitki o odločanju po svobodni presoji (Šinkovec & Tratar, 2002, str. 112).

Ocena davčne osnove je izjema od osnovnega načela, da mora davčni organ ugotoviti osnovo in stopnjo v rednem ugotavljanju dejanskega stanja in izvedenih dokazov in pride v poštev le, če so izpolnjeni zakonsko določeni pogoji (sodba Upravnega sodišča RS, 2004, U 1880/2002). V slovenski pravni ureditvi je člen, ki dopušča cenitev davčne osnove, 68. člen ZDavP-2, ki je predstavljen v nadaljevanju.

## **5.2 Pravna podlaga za cenitev davčne osnove v pravnem redu Republike Slovenije**

V slovenskem pravnem redu sedaj veljaven ZDavP-2 v 68. členu določa odmero davka v posebnih primerih (cenitev davčne osnove) oziroma peti odstavek imenovanega člena cenitev v primeru nepojasnjenih dohodkov fizične osebe. Institut cenitve davčne osnove sta opredeljevala tudi njegova predhodnika. Zakon o davčnem postopku – ZDavP (Uradni list RS št. 18/1996, 78/1996 Skl. US: U-I-376/96, 87/1997, 35/1998 Odl. US: U-I-376/96-9, 82/1998, 91/1998, 1/1999-ZNIDC, 108/1999, 37/2001 Odl. US: U-I-18/98-20, 97/2001, 31/2003 Odl. US: U-I-72/00-15, 33/2003 Skl. US: U-I-108/99-14, 105/2003 Odl. US: U-I-252/00-12, 16/2004 Odl. US: U-I-233/01-14, 42/2004, Odl. US: U-I-329/02-7, v nadaljevanju ZDavP), se je začel uporabljati s 1. januarjem 1997 ter vse do konca leta 2004, saj je z letom 2005 v veljavo stopil Zakon o davčnem postopku – ZDavP-1 (Uradni list RS št. 21/2006-UPB2 (58/2006 popr.), v nadaljevanju ZDavP-1). V ZDavP je bil institut ocene davčne osnove opredeljen v 39. členu VII. poglavja. ZDavP-1 je bil institut ocene davčne osnove vseboval v 113. členu VII. poglavja, ter se je začel uporabljati s 1. januarjem 2005 vse do uveljavitve ZDavP-2, to je s 1. januarjem 2007, ko je slednji stopil v veljavo. Vendar pa je institut cenitve davčne osnove v primeru nepojasnjenega premoženja fizične osebe, kot ga opredeli peti odstavek 68. člena ZDavP-2 vseboval le ZDavP-1, ZDavP pa ne, torej pred letom 2005 opredelitve v takšnem smislu ni bilo. Po DURS-ovem (2010b, str. 4) zapisu naj bi bil postopek primerljiv z ureditvijo Zakona o davkih občanov iz leta 1982 (tj. odmera davka od nenapovedanega dohodka).

Kljub umeščenosti določbe v davčni procesni zakon – ZDavP-2 se v določbi prepletajo tako materialne kot procesne določbe. Peti odstavek 68. člena tako natančno določa pooblastila davčnemu organu, da ugotavlja razpolaganje s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki precej presegajo dohodke, da se seznanja s podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec – fizična oseba, da odmerja davek, da uvede postopek za odmero davka, in sicer za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih petih let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden. Davčni organ postopek po navedeni pravni podlagi uvede le pod pogojem, da je pred uvedbo seznanjen s precejšnjim nesorazmerjem med premoženjem, sredstvi ali porabo sredstev in napovedanimi dohodki pri davčnem zavezancu – fizični osebi. Nadalje zadevni člen določa tudi davčno osnovo, ki jo predstavlja ugotovljena razlika med premoženjem, sredstvi ali porabo sredstev in napovedanimi dohodki in stopnjo obdavčitve, ki se določi po povprečni stopnji dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega obdobja.

Glede na terminološki zapis, ki izhaja iz prvega odstavka 68. člena, »davčni organ lahko ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo«, bi na prvi pogled rekli, da je pristop k cenitvi davčne osnove v izključni diskreciji davčnega organa. Vendar temu ni tako, saj namreč institut cenitve davčne osnove davčni organ uporabi, kadar materialne resnice ni moč ugotoviti. Če je izpolnjen katerikoli izmed taksativno naštetih pogojev v prvem odstavku 68. člena ZDavP-2, davčni organ mora pristopiti k cenitvi davčne osnove. Prosti preudarek glede uporabe instituta cenitve davčne osnove ni dovoljen oziroma bi v tem primeru bil v nasprotju s samim namenom zakona, odločitev, pri kateri davčni organ ne more uresničiti načela materialne resnice niti ne pristopi k cenitvi davčne osnove, bi bila nezakonita. Kobal (2011b) poudari, da je postopek cenitve treba opraviti vedno, ko se po izčrpanih možnostih ugotavljanja materialne resnice pride do sklepa, da višine davčne obveznosti ni mogoče natančno ugotoviti ali izračunati, oziroma ko se pojavi dvom v pravilnost ugotovitev; s tem so podani razlogi za uvedbo cenitve (in je torej cenitev upravičena, saj obstaja ustrezno zakonsko pooblastilo, sicer bi bilo treba uporabiti načelo v dvomu v korist zavezanca – na škodo državnega proračuna). Kadar davčni organ ne more določiti višine davčne osnove, jo je primoran ugotoviti z uporabo instituta cenitve davčne osnove. Uvedba postopka cenitve davčne osnove je uradna dolžnost davčnega organa.

### **5.2.1 Primerjava zakonskih podlag za odmero davka v posebnih primerih (ZDavP, ZDavP-1 in ZDavP-2)**

Tabelaričen prikaz primerjave 39. člena ZDavP, 113. člena ZDavP-1 ter 68. člena ZDavP-2 je v Prilogi 1. V tabelo so vključeni navedeni členi, ki so medsebojno primerjani z vidika pogojev oziroma razlogov za oceno davčne osnove, z vidika opredelitve vira podatkov za oceno davčne osnove, obrnjenega dokaznega bremena ter cenitve davčne osnove v primeru nepojasnjenih dohodkov fizične osebe.

Kot vidimo, je zakonodajalec že v prvi ZDavP, kot tudi v nadaljnja dva, to sta ZDavP-1 in ZDavP-2, vključil določila o odmeri davka v posebnih primerih oziroma o ceni davčne osnove. Zakonodajalec je 39. člen ZDavP poimenoval »ocena davčne osnove«, medtem ko sta 113. člen ZDavP-1 ter 68. člen ZDavP-2 poimenovana »odmera davka v posebnih primerih«.

Prvi odstavek 39. člena ZDavP (»davčni organ ugotovi davčno osnovo z oceno«) je po vsebini primerljiv s sedaj veljavnim prvim odstavkom 68. člena ZDavP-2, vendar je pri slednjem dodana beseda »lahko« (»davčni organ lahko ugotovi predmet obdavčitve s ceniitvijo in na tej podlagi odmeri davek«), ki na prvi pogled deluje kot diskrecijska pravica davčnega organa pri odločanju, vendar, kot že zapisano, temu ni tako.

V 113. členu ZDavP-1 je napram 39. členu ZDavP dodan četrti odstavek, ki opredeli institut ocene davčne osnove v primeru nepojasnjenih dohodkov fizične osebe, slednji je prav tako vsebovan v petem odstavku 68. člena ZDavP-2. Pri primerjavi četrtega odstavka 113. člena ZDavP-1 ter petega odstavka 68. člena ZDavP-2 ugotovimo, da med njima ni razlik, razen zamenjana beseda »znatno« s »precej«. Tako je četrti odstavek 113. člena ZDavP-1 določal, »če davčni organ ugotovi, da davčni zavezanec – fizična oseba razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki znatno presegajo dohodke«, peti odstavek 68. člena ZDavP-2 na mesto »znatno« opredeli preseganje dohodkov z besedo »precej«.

Pri vseh treh velja, da zakonodajalec v primeru obstoja kateregakoli izmed v zakonu taksativno določenih razlogov v prvem odstavku 68. člena ZDavP-2 (ali prejšnjem 39. členu ZDavP in 113. členu ZDavP-1) davčnemu organu nalaga obvezo ceniitve davčne osnove. Prav tako vsi trije določajo pogoje oziroma razloge za oceno davčne osnove, vir podatkov za oceno davčne osnove ter obrnjeno dokazno breme, torej določilo, da se verjetna davčna osnova zniža, če davčni zavezanec dokaže, da je nižja.

## **5.2.2 Predlog sprememb petega odstavka 68. člena ZDavP-2**

Vlada Republike Slovenije je na 25. seji dne 26. 9. 2013 določila besedilo predloga Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku ter ga pošilja v obravnavo in sprejetje Državnemu zboru Republike Slovenije.

Spremembe, kot jih opredeli vlada, naj bi bile potrebne na podlagi spoznanj izvajanja sedanjega sistema. DURS v zadnjem času zaznava povečanje števila primerov, ki terjajo postopanje po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 (nenapovedani dohodki fizične osebe). Pri predlagani ureditvi naj bi se besedna zveza »dohodki, ki so bili obdavčeni« nadomestila z besedno zvezo »dohodki, od katerih je bil odmerjen ali obračunan davek«. Zakonodajalec s spremembo tendira, da davčne osnove ni mogoče znižati na račun dohodkov, ki jih davčni zavezanec razkrije šele med postopkom davčnega inšpekcijskega nadzora. S spremembo želi preprečiti špekulativno ravnanje davčnih zavezancev, ki bi tako šele med



cenitvenim postopkom razkrili dohodke, ki jih sami niso napovedali. Zakonodajalec bi s predlagano spremembo posegel tudi na sedaj določeno obdobje postopka za odmero davka. Po veljavni ureditvi se postopek odmere davka lahko uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih petih let pred letom, v katerem je bil postopek uveden. Predlagana sprememba širi petletno obdobje na desetletno. V sklopu sprememb je predlagana sprememba davčne stopnje, in sicer naj bi se od ugotovljene osnove izračunal in plačal davek po stopnji 70 %, ki se šteje za dokončen davek (Ministrstvo za finance, 2013, str. 8–11; 25. redna seja Vlade, 2013).

### **5.3 Davčni postopek po petem odstavku 68. člena ZDavP-2**

Za začetek postopka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 mora davčni organ ugotoviti precejšnje nesorazmerje med premoženjem, sredstvi ali porabo sredstev in napovedanimi dohodki pri določeni fizični osebi, kar lahko ugotovi v davčnem nadzoru, po katerem se preverja, ali davčni zavezanci izpolnjujejo svoje davčne obveznosti skladno z zakonom o obdavčenju in ZDavP-2. Davčni nadzor se izvaja v različnih oblikah, in sicer po 127. členu ZDavP-2 kot nadzor obračunov davkov pri davčnem organu, kot nadzor in preverjanje v skladu z zakonom, ki ureja carinsko službo, kot davčni inšpekcijski nadzor in kot davčna preiskava.

#### **5.3.1 Davčna preiskava**

Davčna preiskava je opredeljena kot ena izmed oblik davčnega nadzora in pomeni posebno obliko dela davčnega organa, ki jo izvajajo davčni inšpektorji. ZDavP-2 institut davčne preiskave opredeli v 131. členu. V postopku davčne preiskave se preverijo podatki, ki jih je davčni organ že pridobil v okviru opravljanja svojih nalog. Postopek davčne preiskave obsega zbiranje in vrednotenje dokazov, pomembnih za obdavčitev davčnih zavezancev. Davčno preiskavo lahko opredelimo kot neke vrste predupravni postopek oziroma predfazo davčnega inšpekcijskega postopka (Jerovšek et al., 2008, str. 302–309; 131. člen ZDavP-2).

##### **5.3.1.1 Uvedba postopka davčne preiskave**

V okviru davčne preiskave davčni organ za posameznega davčnega zavezanca z zbiranjem podatkov iz svojih evidenc (podatki iz registra davčnih zavezancev, odločbe, informativni izračuni, ki jih je davčni organ izdal ipd.), iz uradnih evidenc, ki jih vodijo upravljavci registrov ter drugih dokazov, preveri in razišče okoliščine, iz katerih izhajajo razlogi za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni predpisi o obdavčenju.

V postopku davčne preiskave davčni organ ugotavlja utemeljenost suma kršitve predpisov o obdavčenju ali zagotavlja medsebojno pomoč organom Skupnosti, držav članic EU in tretjih držav ter če so razlogi za sum podani, lahko davčni organ po določbah prvega odstavka 131. člena uvede postopek davčne preiskave tako, da izda nalog za preiskavo. V

nalogu se navede okoliščine, iz katerih izhajajo razlogi za sum, oziroma dejanja in ukrepe, zaradi katerih se bo davčna preiskava opravila, ter tudi, katere okoliščine naj se v preiskavi raziščejo in subjekt oziroma krog subjektov, ki bodo predmet davčne preiskave (drugi odstavek 131. člena ZDavP-2).

Davčni organ je v davčni preiskavi po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 dolžan dokazati (ne)utemeljenost suma precejšnjega nesorazmerja med premoženjem, sredstvi ali porabo sredstev in napovedanimi dohodki davčnega zavezanca – fizične osebe, ki pomenijo že veliko stopnjo verjetnosti, da je nastal poslovni dogodek ali okoliščina, ki je povzročila navedeno vrsto nesorazmerja. Namen davčne preiskave je z analitično preiskovalnim pristopom ugotoviti (ne)obstoj utemeljenosti suma za precejšnje nesorazmerje med zavezančevim premoženjem, sredstvi ali porabo sredstev in napovedanimi dohodki (Maučec, 2012a, str. 9).

DURS, ki postopke cenitve po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 izvaja, glede precejšnjega nesorazmerja zapiše (2010b, str. 14), da zakon vrednosti izrecno ne določa. Presoja o tem se prepusti Generalnemu davčnemu uradu za vsak primer posebej, saj je sistematika cenitve davčnih osnov nastavljiv instrument, prilagodljiv posameznim primerom. Še posebej v začetni fazi, ko teoretično znanje še ni usklajeno s prakso in ko še ni izoblikovanih in sprejetih enotnih davčnih meril. Je pa z vidika potrebe po zagotavljanju objektivnosti in enake obravnave davčnih zavezancev vendarle treba čim prej zagotoviti okvirna merila.

#### 5.3.1.2 Poziv za prijavo premoženja

Kadar davčni organ ugotovi nepojasnjene dohodke fizične osebe po petem odstavku 68. člena ZDavP-2, sme skladno s prvim odstavkom 69. člena ZDavP-2, ki določa prijavo premoženja v primerih iz 68. člena ZDavP-2, pozvati fizično osebo, da predloži podatke o svojem premoženju ali delih premoženja. Prijavo premoženja sme davčni organ uporabiti le za namene ocene davčne osnove za davke od dohodkov fizičnih oseb. Zahteva se popis premoženja, ki je taksativno naveden v drugem odstavku 69. člena, in sicer mora davčni zavezanec v prijavi premoženja navesti premoženje, ki ga ima v lasti: nepremičnine, pravice na nepremičnine in druge premoženjske pravice, premičnine, ki presegajo vrednost 10.000 evrov, vrednostne papirje in lastniške deleže v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, katerih vrednost presega skupaj 10.000 evrov, gotovino in denarna sredstva na računih v bankah in hranilnicah, terjatve in obveznosti iz naslova obligacijskih razmerij, če presegajo 3.000 evrov. Z določilom petega odstavka zadevnega člena daje zakonodajalec davčnemu zavezancu možnost, da poleg navedenega premoženja lahko navede tudi drugo premoženje. Predložitev prijave premoženja od istega davčnega zavezanca lahko davčni organ zahteva le enkrat letno (šesti odstavek 69. člena ZDavP-2) ter ga davčni organ za odmero davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 lahko uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih petih let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden. Po sedmem in osmem odstavku 69. člena ZDavP-2 je davčni zavezanec

dolžan popisati tudi premoženje zakonca ali življenjskega partnerja ter premoženje otroka do 18. leta starosti.

Davčni zavezanec mora v prijavi premoženja navesti količino oziroma število enot premoženja ter vrednost posamezne enote premoženja ob pridobitvi ter čas in pravni temelj pridobitve posamezne enote premoženja. Davčni zavezanec mora premoženje na poziv davčnega organa dokazati. S to navedbo je dokazno breme preneseno na stran davčnega zavezanca (četrti odstavek 69. člena ZDavP-2). Če prijava premoženja ne zajema predpisanih podatkov, se kot prijavljena vrednost šteje le vrednost gospodinjske opreme, vrednost običajnih uporabnih predmetov in osebnih predmetov, ki so v lasti fizične osebe, vendar največ do zneska 20.000 evrov (deveti odstavek 69. člena ZDavP-2). Za premoženje, ki ga fizična oseba ne prijavi, se v prijavi premoženja šteje, da je pridobljeno v obdobju od zadnje prijave premoženja, če fizična oseba ne dokaže drugače. Prijavo premoženja sme davčni organ uporabiti le za oceno davčne osnove za davke od dohodkov fizičnih oseb (deseti in enajsti odstavek 69. člena ZDavP-2).

Kot je torej iz zapisanega razvidno, sme davčni organ v primeru ugotovitve precejšnjega nesorazmerja med premoženjem, sredstvi ali porabo sredstev in napovedanimi dohodki fizične osebe podati fizični osebi poziv za prijavo premoženja (v diktiji 69. člena ZDavP-2 tako ni določeno, da davčni organ mora pozvati fizično osebo k prijavi premoženja; gre za neobvezen davčni instrument, ki pa lahko bistveno pripomore k ugotovitvi razlogov za uvedbo odmernega postopka oziroma tudi za določitev pravilne davčne osnove in ugotovitev dejanskega stanja v skladu z načelom materialne resnice; podatki prijavljenega premoženja lahko služijo tudi za preverjanje pravilnosti podatkov, ki jih je davčni organ predhodno sam ugotovil) (DURS, 2010b, str. 18–19).

Priloga k pozivu prijave premoženja so obrazci (»Prijava premoženja za davčnega zavezanca – fizično osebo«, »Prijava premoženja za zakonca oziroma osebo, ki živi z davčnim zavezancem v življenjski skupnosti, ki je po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih v pravnih posledicah izenačena z zakonsko zvezo, oziroma osebo, ki živi z davčnim zavezancem v registrirani istospolni skupnosti«, »Prijava premoženja otroka«) in navodila za izpolnjevanje, ki jih skupaj s pozivom za prijavo premoženja vroči davčni organ davčnemu zavezancu – fizični osebi. Z vročitvijo poziva za prijavo premoženja se davčnega zavezanca – fizično osebo seznanja z dokazi in podatki o ugotovljenem nesorazmerju ter se tako posredno prenese dokazno breme na samega davčnega zavezanca, ki naj opravi popis premoženja in poda obrazložitve. Na podlagi odgovora davčnega zavezanca bo davčni organ z večjo gotovostjo ugotovil dejansko stanje določenega poslovnega dogodka ali dejanskega stanja z verjetnostjo in z večjo gotovostjo o (ne)uvedbi davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma o (ne)uvedbi postopka odmere davka v posebnih primerih – torej cenitvijo davčne osnove na podlagi petega odstavka 68. člena ZDavP-2. Poglavitni namen poziva prijave premoženja je, da davčni organ lahko pridobi od fizične osebe podatke o tistem premoženju, ki ni izkazano v neposrednih in posrednih evidencah davčnega organa, obenem pa podani podatki in dokazi s strani fizične osebe

pojasnijo morebitne nejasnosti davčnemu organu (npr. nepremičnine, ki nikoli niso bile vpisane v zemljiški knjigi – obstajajo samo pogodbe, nakupi umetniških slik, dana posojila med fizičnimi osebami ipd.). Zbrani podatki in dokazi s strani davčnega zavezanca prispevajo k pravilnejši in bolj zakoniti odločitvi v nadaljevanju samega davčnega nadzora po petem odstavku 68. člena ZDavP-2, saj v kolikor bi davčni organ davčno osnovo lahko ugotovil sam, uvedba postopka ne bi bila potrebna (Maučec, 2012a, str. 10).

### 5.3.1.3 Zaključno preiskovalno poročilo

Postopek davčne preiskave se zaključi z zaključnim preiskovalnim poročilom, ki ga sestavi inšpektor, v njem zapiše ugotovitve davčne preiskave z opisom vseh izvedenih dejanj in ukrepov ter z utemeljitvijo razlogov za sum kršitve davčnih predpisov in navede zbrane podatke, dokumente in druge dokaze. Davčni organ naj vsak poslovni dogodek preiskovanca ovrednoti s takimi dokazi, ki dokazujejo po čim večji verjetnosti z omejitvijo suma na najnižjo možno vrednost, da lahko določen poslovni dogodek šteje za dokazanega, da lahko sestavi verodostojno in zakonito preiskovalno poročilo. Zaključno preiskovalno poročilo ima omejeno, posredno dokazno moč, saj se po petem odstavku 131. člena ZDavP-2 v davčni preiskavi zbrani podatki lahko uporabijo kot dokaz v davčnem inšpekcijskem nadzoru (Maučec, 2012a, str. 11; četrti odstavek 131. člena ZDavP-2).

Če se v davčni preiskavi ugotovi, da ni razlogov za sum, da je bilo storjeno dejanje, s katerim so bili kršeni davčni predpisi, pomeni izdaja zaključnega preiskovalnega poročila končan postopek davčne preiskave. V nasprotnem primeru, če se razlogi za sum izkažejo za utemeljene (kar določa četrti odstavek 131. člena ZDavP-2), se začne inšpekcijski postopek in se dokazi davčne preiskave lahko uporabijo v inšpekcijskem postopku. Zavezancu za davek se izda sklep o začetku postopka in se ga seznanj z ugotovitvami v izvedeni preiskavi (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 145; Jerovšek et al., 2008, str. 310; peti odstavek 131. člena ZDavP-2). V primeru potrjenega suma v postopku davčne preiskave je logično nadaljevanje postopka davčni inšpekcijski nadzor, od tod tudi izvira klasificiranje davčne preiskave kot predupravni postopek davčnega inšpekcijskega nadzora.

### 5.3.2 Davčni inšpekcijski nadzor

Davčni inšpekcijski postopek je posebni upravni postopek, v katerem pride do izraza kolizija javnega in zasebnega interesa, saj gre večinoma za odločanje o obveznostih davčnih zavezancev. Zaradi obstoja konflikta je davčni organ nenehno vezan k iskanju ravnovesja med interesom javne in zasebne sfere (davčni zavezanec). Davčni inšpektorji zaradi občutljivosti narave davčnih zadev ne bi smeli postopati zgolj represivno, marveč bi morali zavezancem pomagati pri izpolnjevanju njihovih davčnih obveznostih ter jim omogočiti zavarovanje pravic v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora, kar jim nenazadnje nalaga tudi načelo pomoči po ZDavP-2 (Kovač & Konečnik, 2007, str. 47–48; Jerovšek et al., 2008, str. 311–312).

Cilj inšpekcijskega pregleda je zagotoviti kontrolni sistem plačevanja davkov in ob morebitnem neplačilu ustrezno ukrepati. Pomembno vlogo pri nadzoru imata morala davčnega zavezanca na eni strani, da ne bi ravnal nezakonito in utajil davkov, ter (ne)učinkovitost davčnega nadzora na drugi. Cilj vsake davčne uprave je spodbujati prostovoljno obdavčenje, pri čemer je nepogrešljivo orodje predvsem učinkovit sistem sankcij oziroma glob. Nadzor mora biti zaradi zaščite davčnih zavezancev pred samovoljnim ravnanjem pooblaščenih oseb usmerjen v dejstva, ki vplivajo na obdavčitev. Davčni inšpekcijski nadzor se prednostno (čeprav ne izključno) nanaša na dejstva in okoliščine, ki lahko vplivajo na povečanje ali zmanjšanje davčne obveznosti ali vplivajo na prenos davčne obveznosti med davčnimi obdobji in ga izvajajo davčni inšpektorji (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 145–146; Kovač & Konečnik, 2007, str. 47–48).

Glede na obseg nadzora govorimo o celostnem ali delnem inšpekcijskem nadzoru, pri čemer se v primeru celostnega inšpekcijskega nadzora preverja vsa področja poslovanja oziroma vse vrste davkov za eno ali več davčnih obdobji, ki so pomembna za obdavčitev posameznega zavezanca glede vseh poslov, vseh vrst davkov in vseh dopustnih obdobji nadzora, medtem ko se pri delnem davčnem inšpekcijskem nadzoru preverja le posamezna področja poslovanja oziroma posamezne vrste davkov ali le izbrana davčna obdobja (132. člen ZDavP-2; Jerovšek & Kovač, 2008, str. 147).

#### 5.3.2.1 Subsidiarnost v davčnem inšpekcijskem postopku

Splošni upravni postopek je sistem procesnih pravil, katerih cilj je oblikovati upravno pravno razmerje in po katerih so dolžni postopati upravni in drugi organi, kadar odločajo o upravnih stvareh. Za posebne upravne postopke velja, da naj bi drugače urejali le posamezna vprašanja in ne celotnih procesnih institutov, prav tako pa zanje pravila splošnega upravnega postopka ne zadoščajo. Gre torej za specifična področja, ki jih urejajo posebni zakoni. Ko govorimo o davčnem inšpekcijskem postopku kot o posebnem upravnem postopku, je treba posebej poudariti subsidiarnost, in sicer gre za vprašanje hierarhije predpisov. Temeljni postopkovni zakon v davčnem inšpekcijskem postopku je ZDavP-2, glede na hierarhijo pa se predpisi uporabijo po naslednjem vrstnem redu: predpisi Evropske skupnosti (evropske direktive), nadalje posamezen zakon o obdavčitvi (zakoni o posamezni vrsti davka, npr. o davku na dodano vrednost, dohodnini, davku na motorna vozila ...), sledi ZDavP-2 s podrejeno rabo ZDS-1, zlasti v zvezi s pravili o pristojnosti (krajevna in personalna) in nenazadnje sledita še ZIN in ZUP (Jerovšek et al., 2004, str. 36, 47; Kovač & Konečnik, 2007, str. 32).

V postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora je primarnega pomena ZDavP-2, ki pa ni le postopkovni predpis, saj vsebuje celo vrsto materialnih določb. ZDS-1 ter ZIN sta predpisa, ki davčni postopek urejata v organizacijskem smislu, pri čemer je ZIN krovni ali sistemski zakon, ki se uporablja za delovanje vseh inšpekcij z vseh upravnih področij in vsebuje poleg postopkovnih tudi materialne ter organizacijsko-tehnične določbe. ZDS-1 je temeljni zakon, ki ureja naloge, organizacijo, pristojnosti ter pravice in dolžnosti

zaposlenih v DURS-u. Temeljni zakon, po katerem morajo postopati vsi upravni organi in sploh izvršilni organi ter organi lokalnih skupnosti in nosilci javnih pooblastil, ko odločajo o upravnih stvareh, je ZUP. ZUP se v davčnih inšpekcijskih postopkih uporablja predvsem glede institutov, kot so: jezik v postopku, vročanje, zastopstvo, pravna sredstva idr. (Kovač & Konečnik, 2007, str. 32–33).

Nemalokrat davčni organi ne spoštujejo subsidiarne uporabe ZUP-a, saj menijo, da za postopanje v davčnih zadevah ni prikladen. Tako stališče je nezakonito, opuščenje rabe določb ZUP-a je protipravno, še posebej če se na ta način omeji ali spregleda kakšna ustavna (postopkovna) pravica. Uporaba ZUP-a je torej obvezna, če gre za upravno stvar, za odločanje o pravici, obveznosti ali pravni koristi posameznika, pravne osebe ali druge stranke (Šinkovec & Tratar, 2002, str. 46). Glede na celotno pravno ureditev v Republiki Sloveniji se uporabe ZUP-a ne da izločiti, sicer bi bile prizadete pravice strank, kajti ZUP zagotavlja njihovo minimalno zagotavljanje ne glede na upravno področje (Kovač & Konečnik, 2007, str. 33).

Skladno z načelom materialne resnice se mora inšpekcijski nadzor opraviti ne samo v škodo davčnega zavezanca, pač pa tudi v njegovo korist (Jerovšek et al., 2008, str. 313).

#### 5.3.2.2 Začetek davčnega inšpekcijskega nadzora

Davčni inšpekcijski postopki se vedno začnejo po uradni dolžnosti (lat. *ex officio*). Po 135. členu ZDavP-2 se davčni inšpekcijski postopek prične z vročitvijo sklepa zavezancu. Izjemo od določila, da se davčni inšpekcijski nadzor prične s sklepom, določa tretji odstavek 135. člena. Kadar bi z vročitvijo sklepa o začetku nadzora bil ogrožen namen inšpekcijskega nadzora, se sklep o začetku nadzora ne vroči. Kot začetek postopka se šteje kakršnokoli dejanje, ki ga v namen davčnega inšpiciranja opravi davčni organ. Tudi kadar se sklep o začetku ne vroči ima davčni zavezanec pravico biti seznanjen o predvidenem nadzoru. »Sklep« o začetku postopka je v tem primeru ustno naznanjen, vključno s siceršnjo vsebino sklepa o obsegu nadzora in pravici zavezanca, da sodeluje v postopku, kar se zapiše v zapisnik o nadzoru (Jerovšek et al., 2008, str. 321–322). Sklep o davčnem inšpekcijskem nadzoru mora poleg drugih sestavin v izreku vsebovati obdobje obdavčenja, na katero se davčni inšpekcijski nadzor nanaša, vrste davkov oziroma predmet davčnega inšpekcijskega nadzora, opozorilo pravici sodelovanja zavezanca za davek pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in o pravnih posledicah oviranja davčnega inšpekcijskega nadzora (četrti odstavek 135. člena ZDavP-2). Izjemoma se inšpekcijski nadzori opravijo brez vnaprejšnje najave, če tako terjajo okoliščine in bi bil z najavo postopek pregleda ogrožen (npr. sum večjih davčnih utaj). Po 136. členu ZDavP-2 se mora pred začetkom davčnega inšpekcijskega nadzora pooblaščen oseba identificirati s službeno izkaznico in značko.

### 5.3.2.3 Ugotovitveni in dokazni postopek

Namen ugotovitvenega postopka je kar se da točno ugotoviti dejstva in okoliščine konkretnega primera, ki so pomembne za sprejem zakonite odločitve v davčni zadevi, ter zavezancem za davek omogočiti zavarovanje njihovih koristi in pravic. Temeljna težnja ugotovitvenega postopka je načelo materialne resnice, izjemoma je dopustno odločanje po prostem preudarku, pri čemer je v okviru davčnega postopka za izjemo od splošnega upravnega postopka vpeljana tudi načelo *in dubio pro reo*, ki pa se v praksi načeloma ne uporablja, čeprav gre za načelo, katerega namen je zagotavljanje pravne varnosti zavezancev za davek, ki so sicer podvrženi represivni mentaliteti davčnih organov. Dejstva in okoliščine, ki so pomembne za sprejem zakonite odločitve v konkretni zadevi, se ugotavljajo z dokazi, ki so torej osrednji instrumenti ugotovitvenega postopka; brez izvedbe dokazov (razen, če gre za ugotavljanje splošno znanih dejstev) ni mogoče zadostiti načelu materialne resnice v davčnih zadevah (Kobal, 2011c, str. 564–565).

V davčnem postopku se ugotavljajo dejstva in s tem dokazujejo poslovni dogodki predvsem z verodostojnimi listinami, lahko tudi z drugimi dokaznimi sredstvi, vendar pa je dokazno breme vedno na strani davčnega zavezanca, ki mora za svoje trditve predložiti verodostojne dokaze. Čeprav ZDavP-2 vrste dokaznih sredstev ne omejuje, jih v določenem obsegu omejuje sama narava davčnega postopka oziroma določbe materialnih predpisov, ki posamezne poslovne dogodke priznavajo le, če temeljijo na pravilnih in verodostojnih knjigovodskih listinah (Kovač & Konečnik, 2007, str. 40–41).

Pri davčnih inšpekcijskih postopkih gre praviloma za dolgotrajne postopke, k čemur še dodatno prispeva morebitna cenitev davčne osnove, ki je poseben ugotovitveni postopek, pri katerem je davčni organ tisti, ki mora dejstva, na podlagi katerih izdaja davčno odločbo, dokazati. Zavezanec lahko tako odmerjeni davek izpodbija le, če predloži dokaze, da je davčna osnova nižja ali ni pravilno ugotovljena, torej na temelju obrnjenega dokaznega bremena. Ocena davčne osnove je problematična predvsem zato, ker se razteza od gotovosti do verjetnosti. Temeljni cilj vsakega postopka cenitve je ugotoviti davčno osnovo, ki je najbližja resničnosti (Kovač & Konečnik, 2007, str. 41).

### 5.3.2.4 Sklepni pogovor

Inšpektor je pred sestavo zapisnika o rezultatih inšpekcijskega nadzora dolžan opraviti sklepni pogovor z zavezancem za davek, v katerem ga mora opozoriti na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčenje, na pravne posledice ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora in na davčne učinke teh ugotovitev (drugi odstavek 139. člena ZDavP-2). Izjemo določa tretji odstavek 139. člena ZDavP-2, po katerem sklepni pogovor ni potreben, če rezultat davčnega inšpekcijskega postopka ne zahteva spremembe obdavčenja.

Sklepni pogovor je procesni institut davčnega inšpekcijskega nadzora, ki ima posvetovalni in preventivni značaj. V sklepnem pogovoru se zavezanca seznanijo s spornimi dejstvi, ki

vplivajo na obdavčenje in jih je davčni organ ugotovil, kakšne bodo pravne posledice ugotovitev nadzora (npr. ugotavljanje prekrškovne oziroma kazenske odgovornosti) ter kakšni bodo davčni učinki ugotovitev (kako in koliko bodo ugotovitve vplivale na višino davčne obveznosti). Namen sklepnega pogovora je dvojen – uresničevanje načela materialne resnice in načela zaslišanja stranke ter priprava davčnega zavezanca na obrambo pred odločbo oziroma njeno realizacijo (Jerovšek & Kovač, 2008, str. 149).

Zavezancu za davek ne sme biti okrnjena možnost uveljavitve in zavarovanja svojih pravic in pravnih koristi. Davčni inšpektor, ki vodi postopek, mora zavezancu za davek pred sklenitvijo zapisnika oziroma odločbe omogočiti, da uveljavi in zavaruje svoje pravice in pravne koristi (bodisi formalne narave, ki jih ima stranka po procesnih predpisih, bodisi materialne, ki jih ima po materialnih predpisih) (Jerovšek et al., 2008, str. 334–335).

Po končanem sklepnem pogovoru oziroma ugotovitvenem postopku davčni organ izda zapisnik, na katerega davčni zavezanec lahko poda pripombe. Če zavezanec za davek v pripombah navaja nova ali dodatna dejstva, ki vplivajo na spremembo v zapisniku ugotovljenih obveznosti, davčni organ sestavi dodatni zapisnik po prejemu pripomb (140. člen ZDavP-2). Zapisnik ima značaj javne listine po ZUP-u, ima torej močno dokazno funkcijo. »Zapisnik o inšpekcijskem pregledu je listina, v kateri so šele v celoti zbrana in na ustrezen način protokolirana vsa relevantna dejstva, zbrana pri konkretnem inšpekcijskem pregledu« (sodba Upravnega sodišča, št. U 1774/2004-6; Kovač & Konečnik, 2008, str. 43).

S predlaganimi spremembami ZDavP-2 je ena izmed novosti tudi ukinitvev sklepnega pogovora z davčnim zavezancem v davčnem inšpekcijskem nadzoru. Zakonodajalec v vladnem gradivu (Ministrstvo za finance, 2013, str. 11–12) zapiše, da se predlagana sprememba uvaja zaradi hitrosti postopka ter da črtanje obveznosti sklepnega pogovora ne zmanjšuje pravne varnosti davčnega zavezanca. Ne glede na to, mora davčni organ zavezancu za davek še vedno zagotoviti informacije o pomembnih dejstvih in dokazih, ugotovljenih v inšpekcijskem nadzoru.

#### 5.3.2.5 Zaključek davčnega inšpekcijskega nadzora

Davčni inšpekcijski postopek se zaključi z upravnim aktom, najpogosteje z izdajo odmerne odločbe o spremenjeni davčni obveznosti zavezanca, z izdajo ureditvene odločbe po pravilih ZIN-a, kadar gre za nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino davčne obveznosti, ali s sklepom o ustavitvi postopka, po ZIN-u, če v postopku inšpekcijskega nadzora kršitve predpisov s strani zavezancev niso ugotovljene. Kadar se v davčnem inšpekcijskem postopku ugotovi, da je davčna obveznost manjša, kot jo je npr. zavezanec predvidel v obračunu, mora inšpektor skladno z načeli zakonitosti (vsak plača toliko davka, kot to določa zakon, ne več in ne manj), materialne resnice (obveznost temelji na resničnih dejstvih) in varstva pravic strank (dejstva se ugotavljajo tako v breme kot v korist



zavezancev) izdati odločbo o vračilu davka (Kovač & Konečnik, 2007, str. 44; Kovač, 2006b, str. 286).

V primerih ugotavljanja davčne osnove z oceno od dneva začetka davčnega inšpekcijskega nadzora do izdaje odločbe ne sme preteči več kot devet mesecev (tretji odstavek 141. člena ZDavP-2).

## **5.4 Cenitev in dokazovanje v davčnem postopku**

V ugotovitveni fazi postopka mora davčni organ pred izdajo odmerne odločbe po vestni in skrbni presoji dokazov ugotoviti dejstva in okoliščine, ki so pomembni za odmerno odločbo. Pri tem mora davčni organ strankam omogočiti, da zavarujejo in uveljavijo svoje pravice in interese. Izjema od splošnih principov je obrnjeno dokazno breme, po katerem se v cenitvenem postopku z oceno določena davčna osnova zniža, če zavezanec dokaže, da je nižja (Jerovšek et al., 2008, str. 168, 189).

Dokazovanje pomeni zbiranje, izpeljavo in presojo dokazov. Predmet dokazovanja v upravnem postopku so tista dejstva in okoliščine, na podlagi katerih izda organ odločbo. Namen in cilj dokazovanja je prepričati uradno osebo pristojnega organa o resničnosti teh dejstev in okoliščin (Androjna, 1992, str. 151).

Zaradi poudarjenosti izjem v cenitvenem postopku sta instituta obrnjenega dokaznega bremena ter materialne resnice v cenitvenem postopku predstavljena v naslednjih dveh podpoglavjih.

### **5.4.1 Cenitev davčne osnove in obrnjeno dokazno breme**

Dejstva in okoliščine, zbrane v ugotovitvenem postopku, je treba v dokaznem postopku dokazati. Dokazovanje je izvajanje načela materialne resnice, torej ugotavljanje, ali je subjektivno ugotovljeno skladno z resničnim dejanskim stanjem. Zbrane okoliščine se preverjajo glede skladnosti s podatki iz evidenc, registrov, zbirk podatkov ali z logičnim sklepanjem. Dokazovanje je vrednotenje dejstev z vidika njihove skladnosti z resničnostjo v materialnem svetu. Formalno predstavlja zbiranje dejstev, njihovo vrednotenje in nato selekcioniranje glede na dokazno moč, čemur sledi dokazni sklep o dejanskem, neizpodbitnem stanju, na katero se uporabi materialni predpis (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 163).

Splošna pravila o dokaznem bremenu v davčnem postopku so opredeljena v 76. členu ZDavP-2, po katerem v ugotovitvenem in dokaznem postopku velja preiskovalno načelo, da davčni organ nosi dokazno breme (tj. dokazovanje obstoja dejstev, na podlagi katerih davčna obveznost nastane ali ne nastane oziroma se poveča ali zmanjša). Del dokaznega bremena je tudi na zavezancu, če ta zatrjuje, da ugotovljena davčna obveznost ni nastala oziroma ni nastala v obsegu, kot jo ugotavlja davčni organ, za kar mora predložiti dokaze

oziroma predlagati njihovo izvedbo. To potrjuje tudi ustavnosodna praksa, po kateri stranke njena pasivnost pri predlaganju, predložitvi in preverjanju dokazov ne ekskulpira (DURS, 2010b, str. 35).

Omenjeno še posebej velja za ugotovljeno davčno osnovo, ki se po določbi šestega odstavka 68. člena ZDavP-2 lahko zniža, če davčni zavezanec dokaže, da je nižja. Pri dokazovanju je treba upoštevati še določbo četrtega odstavka 69. člena ZDavP-2, ki določa, da je davčni zavezanec na poziv davčnega organa dolžan dokazati svoje premoženje, ki ga je prijavil (DURS, 2010b, str. 35–36).

Ker cilj cenitvenega postopka ni v ugotovitvi resnične (pravilne, gotove) davčne osnove, temveč doseči rezultat, za katerega se domneva, da je najverjetneje pravilen oziroma najbližje dejanski davčni osnovi, zakon dopušča možnost nižanja davčne osnove. Z določbo šestega odstavka 68. člena (»verjetna davčna osnova oziroma z oceno določena davčna osnova se zniža, če zavezanec za davek dokaže, da je nižja«) se dokazno breme v celoti preloži na davčnega zavezanca – govorimo torej o obrnjenem dokaznem bremenu. Davčni organ mora, kar potrjuje tudi sodna praksa, v cenitvenem postopku raziskati in dognati ter zavezancu predočiti dejstva, ki so razlog in temelj cenitve davčne osnove ter metodo ugotavljanja davčne osnove, sicer je kršena ustavna pravica biti slišan oziroma braniti se. Za potrebe pravilne in zakonite odmere davka je treba ugotoviti obstoj sredstev za privatno potrošnjo davčnega zavezanca, vključno z njegovim premoženjem, ki precej presegajo dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal, ter na tej podlagi ugotovljeno razliko med vrednostjo premoženja (zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja), sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, ki so bili obdavčeni, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačujejo. Na davčnem zavezancu je, da v davčnem postopku dokaže, da je ugotovljena razlika nižja (npr. na račun morebitnih drugih dohodkov, ki so bili obdavčeni ali se od njih davki ne plačujejo in jih davčni organ sam ni ugotovil, na račun virov iz preteklih obdobj (prihrankov iz naslova daril, obdavčenih ali neobdavčenih dohodkov ipd.), nižjih stroškov privatne potrošnje ipd.) (DURS, 2010b, str. 36).

V davčnem postopku se praviloma vsa dejstva dokazujejo s pisno dokumentacijo (77. člen ZDavP-2), lahko pa zavezanec oziroma uradna oseba predlaga tudi izvedbo dokazov z drugimi dokaznimi sredstvi po ZUP-u (ogled, priče, izvedenci, ipd.). Sodna praksa v davčnih zadevah poudarja, da se z omejitvijo na dokazovanje zgolj z listinskimi dokazi bistveno krši pravilo postopka, saj se mora zaradi načela materialne resnice po ZUP-u v postopku uporabiti vse, kar je v posameznem primeru primerno za ugotavljanje dejanskega stanja. Če davčni organ zavrne izvajanje določenih dokazov, mora utemeljiti, zakaj je izvajanje nepomembno, neekonomično ali nedopustno. Pri sodni praksi dokazovanja pride do izraza načelo ekonomičnosti (14. člen ZUP-a) – izvajati je treba le tista dokazila, ki so potrebna, pri možnosti več dokazil se izbere verodostojnejše, cenejše in hitrejša, cenejša dokazna sredstva imajo prednost pred dražjimi. Če davčni organ zavrne izvajanje

določenih dokazov, mora utemeljiti, zakaj je izvajanje nepomembno, neekonomično ali nedopustno (Jerovšek et al., 2008, str. 199–201).

Namen obrnjenega dokaznega bremena je doseči lažji boj proti davčnim utajam, ki hkrati davčnemu zavezancu zaradi grobega posega v njegove človekove pravice omogoča izpodbijanje pravne domneve (presumpcijo), da ugotovljeni nepojasnen prirast premoženja izvira iz dohodkov, od katerih davek ni bil plačan. Davčni organ mora postopek odmere uvesti in voditi v skladu z zakonom določenim namenom in ciljem ugotavljanja predmeta obdavčitve s cenitvijo (DURS, 2010b, str. 36).

Stranke imajo v postopku, ko nosijo dokazno breme, zgolj možnost predlaganja, ne pa tudi odločanja, saj je po preiskovalnem načelu vodja davčnega postopka uradna oseba, ki mora omogočiti uveljavljanje pravic strank, če to ni v nasprotju z javno koristjo (7. člen ZUP-a). Uradna oseba v okviru pooblastil odloča, kaj v skladu z načelom proste presoje dokazov šteti za verodostojen dokaz (DURS, 2010b, str. 36–37).

#### **5.4.2 Materialna resnica v cenitvenem postopku**

Kobal in Pevec (2012, str. 590) pišeta, da se praviloma v slovenskem upravnem pravu zahteva dokazni standard gotovosti (približno 90-odstotna verjetnost oziroma odsotnost razumnega dvoma). Androjna (1992, str. 25) tako pravi: »Materialna resnica zahteva skladnost ugotovljenih dejstev in stvarnih dejstev; v upravnem postopku ugotovljena dejstva morajo ustrezati objektivnemu dejanskemu stanju – stvarnosti.« Podobno tudi Jerovšek et al. (2004, str. 82): »Stanje mora organ ugotoviti z najvišjo stopnjo prepričanja, to je z gotovostjo.«

Dokazni standard verjetnosti določa 68. člen ZDavP-2 kot specialnejši predpis za primere, ko je treba davčno osnovo ugotoviti s cenitvijo. Dokazni standard verjetnosti se uporablja izključno v zakonsko določenih primerih (kot izjema), sicer pa mora biti ta standard višji. V nekaterih primerih je za določeno procesno aktivnost določen celo nižji standard od verjetnosti. 131. člen ZDavP-2 tako določa glede izdaje naloga za davčno preiskavo, kjer za uvedbo zadošča sum (Kobal & Pevec, 2012, str. 590–591).

Problem v slovenski davčni praksi je predvsem v nedoslednosti uporabe dokaznega standarda, kadar davčni organ predlaganih dokazov ne upošteva oziroma jih niti ne ovrednoti, sam pa tudi ne upošteva vseh dokazov v zavezančevo korist, s čimer dejansko prihaja do uporabe nižjega dokaznega standarda pri dokazovanju dejstev v korist zavezanca. Tipičen primer je določba petega odstavka 68. člena ZDavP-2, kjer se glede na šesti odstavek 68. člena davčna osnova zniža, če zavezanec dokaže, da je nižja. Če se torej od zavezanca zahteva višji dokazni standard po šestem odstavku, bi tudi za davčni organ moralo veljati, da natančno ugotovi nepojasnjeno potrošnjo oziroma prirast premoženja po petem odstavku 68. člena. V nasprotnem primeru se lahko celo zgodi, da davčni organ ugotovi dejstvo nepojasnjene potrošnje ali prirasta premoženja z nižjim standardom, sam

pa nato od zavezanca dosledno zahteva višji standard, s čimer za slednjega dokazovanje postane *probatio diabolica*. Seveda je mogoča tudi prilagoditev dokaznega standarda za zavezanca, ki se mora posledično zaradi ustreznosti samega postopka odmere davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 znižati na raven, ki je predpisana za davčni organ (Kobal & Pevec, 2012, str. 592).

Nepopolno ugotovljeno dejansko stanje pomeni kršitev načela materiale resnice. Davčni organ mora ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi dejstva, ki so v korist zavezanca (pomenijo zmanjšanje davčne osnove). O napačno ugotovljenem dejanskem stanju je mogoče govoriti takrat, ko organ sicer izvede posamezne dokaze, vendar pa te dokaze napačno interpretira oziroma izvede napačen dokazni sklep na podlagi izvedenih dokazov (Godec, 2006, str. 21).

Materialna resnica se, v kolikor je neko dejstvo ali okoliščina sporna, ugotavlja v ugotovitvenem postopku, v okviru katerega ni prostora za arbitrarno in oblastno odločanje, davčni organ naj bi pravno relevantna dejstva ugotovil do takšne stopnje zanesljivosti, ki izključuje vsakršen dvom o objektivnem obstoju dejstva (na ta način naj bi se preprečilo arbitrarno odločanje v konkretnih zadevah) (Kobal, 2011a, str. 8–9).

## 5.5 Metode cenitve

Način ugotovitve davčne osnove pomeni izbrati eno izmed metod ugotavljanja dejanskega stanja. Zakonodajalec v 68. členu ZDavP-2 cenitvene metode ni določil, temveč je odločitev o izbiri metode prepustil davčnemu organu, ki mora zasledovati cilj cenitve, torej se približati tistim dejstvom, ki se za davčni namen štejejo za pomembna. Potrebno je izhajati iz okoliščin primera in uporabiti metodo, ki bo najbolj zvesto odražala razmere davčnega zavezanca. Metoda mora biti logično obrazložena tako, da je njeno uporabo moč preveriti (Sodba Upravnega sodišča RS, 2008, U 2454/2006). Metoda je nesprejemljiva, če ne omogoča kontrole in če ne utrjuje zaključka o visoki stopnji verjetnosti (Šinkovec & Tratar, 2002, str. 117).

Prosto izbiro metode cenitve potrdi tudi Wakounig (1998, str. 59), ko zapiše, da je cilj proste izbire čim bolj se približati dejanskemu poslovnemu izidu ali drugim okoliščinam, ne da bi bili pri tem vezani na stroga pravila. Cilj cenitve mora namreč vedno biti ugotoviti tiste davčne osnove, ki so najbolj verjetno pravilne. Čokelc (b.l., str. 13) pritrjuje, da je uporaba cenitvene metode odvisna od najrazličnejših dejavnikov, njihove splošne uporabe ni mogoče določiti, uporabi pa se lahko katera koli cenitvena metoda, ki v danih okoliščinah da rezultate, ki se najbolj približajo dejanski davčni osnovi. Glavni dejavniki, ki vplivajo na izbiro cenitvene metode, so delna ali polna cenitev (obseg cenitve), kakovost razpoložljivih podatkov in pripravljenost sodelovanja davčnega zavezanca. Upoštevati je treba tudi komplementarnost posameznih cenitvenih metod.

Davčni zavezanec nima pravice zahtevati določene cenitvene metode, ima pa pravico, da ji ugovarja, če meni da davčni organ ni izbral in uporabil ustrezne metode cenitve in prišel do pravilnega izida. To pomeni, da mora davčni organ do vsebinskih ugovorov glede izbrane metode cenitve zavzeti stališče in izbiro metode pojasniti (sodba Upravnega sodišča RS, 2005, U 1783/2002, navedenemu pritrjuje tudi sodba Upravnega sodišča RS, 2008, U 2454/2006). Potemtakem je bistvenega pomena, da se davčnega zavezanca ne seznanjajo samo z rezultatom, temveč tudi z izhodišči, presojami, zaključki in uporabljeno metodo.

### **5.5.1 Klasične metode cenitve davčne osnove**

Glede na specifičnost postopka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 so določene metode cenitve bolj uporabne od ostalih. Pričujoče podpoglavje tako vsebuje le oris možnih metod, kot so jih opredelili Wakounig (1998) in Jerovšek et al. (2008), medtem ko naslednje podpoglavje vsebuje v slovenski davčni praksi uporabljane metode za izvedbo cenitve davčne osnove po petem odstavku 68. člena ZDavP-2.

**Notranja metoda primerjave poslovanja** – primerja se davčne osnove z večletnimi ustreznimi izidi inšpiciranega davčnega zavezanca. Pogoji za izvedbo te metode je, da se dejavniki, kot so obseg poslovanja, struktura podjetja, marže v ceni, število delojemalcev itd. niso bistveno spremenili. Za izvedbo te metode so potrebni dokumenti inšpiciranega podjetja, zato je izvedba odvisna od sodelovanja davčnega zavezanca. Metoda notranje primerjave poslovanja velja za zanesljivo, vendar se lahko kadar davčni zavezanec odkloni sodelovanje ali ustreznih informacij davčni organ ne more drugače pridobiti, uporabi metoda zunanje primerjave poslovanja (Jerovšek et al., 2008, str. 173; Wakounig, 1998, str. 62).

**Metoda zunanje primerjave poslovanja** je kot metoda cenitve dopustna samo, kadar so objektivno izpolnjeni pogoji in razlogi za primerjavo z drugimi istovrstnimi podjetji. Metoda je uporabna samo, če prevladujejo v glavnem enake oziroma podobne splošne gospodarske in za panogo tipične razmere in kadar je položaj na trgu enoten. Takrat davčni organ uporabi podatke o razmerah v drugih podjetjih iste vrste, enake velikosti in z enako strukturo, ki izkazujejo enako stanje. Izidi inšpiciranega podjetja se tako primerjajo z izidi primerljivih podjetij. Davčni organ mora že pred samo izvedbo in uporabo metode zunanjega poslovanja preveriti, ali obstajajo pogoji primerljivosti. Kadar ugotovi, da so pogoji primerljivosti zadostni, je treba s pomočjo ustreznih popravkov podrobno upoštevati posamezne (neprimerljive) razmere pri inšpiciranem davčnem zavezancu. Netočnost cenitve na podlagi zunanje primerjave poslovanja je večja kot pri notranji primerjavi (Wakounig, 1998, str. 63; Jerovšek et al., 2008, str. 174).

**Kalkulacijska metoda** – temeljna vsebina predmetne metode je primerjava razmerja med posameznim dogodkom in skupnim rezultatom. Metoda temelji na načelu primerjave, kar pomeni, da je iz razmerja med nabavno in prodajno ceno (na podlagi nabavne vrednosti prodanega blaga) mogoče sklepati o prihodkih davčnega zavezanca. Pri cenitvi po

kalkulacijski metodi je davčni organ dolžan upoštevati različne kazalnike, kot so koeficient pribitka, časovne in količinske kazalnike itd. Kalkulacijske stopnje, pribitke in marže davčni organ pridobi iz primerjave prispelih in izdanih računov podjetja v enem letu, kar s pomočjo primerjave z zunanjimi vrednostmi (podobnih podjetij) na podlagi panožnih izkušenj in ustreznih primerjalnih podatkov primerja z izidi tega podjetja v več letih (Jerovšek et al., 2008, str. 174; Wakounig, 1998, str. 65–66).

**Cenitev na podlagi izkustvenih in primerjalnih podatkov** – osnova cenitve so kazalniki (poslovanja v panogi), ki temeljijo na tako imenovanih izkustvenih podatkih. Pri tem gre za povzetek povprečnih izidov, pridobljenih iz dejanskih izidov in razmerij v drugih podjetjih. Primerjalne podatke in kazalnike panoge za postopek inšpiciranja poleg davčnega organa pripravljajo tudi različne ustanove (npr. velika podjetja, koncerni, zbornice, banke, ipd.), ki pripravljajo primerjalne podatke za podjetja sama (za notranjo kontrolo, za notranjo revizijo). Tako primerjalni podatki in kazalniki odražajo izkustvene vrednosti, v veliki meri naj bi upoštevali povprečne dejanske razmere in zato lahko imajo splošen pomen. Izkustveni primerjalni podatki (kazalniki) v praksi niso namenjeni toliko utemeljitvi cenitve, ampak bolj usmerjanju samega postopka cenitve, lahko pa tudi preverjanju izida cenitve po kakšni drugi metodi. Metoda cenitve na osnovi izkustvenih in primerjalnih podatkov je edina pravilna, kadar knjigovodske listine niso razpoložljive, predložene poslovne knjige pa – tudi samo kot oporne točke – ne dajejo vpogleda v dejanske poslovne rezultate in so tako povsem neuporabne (Wakounig, 1998, str. 66–68).

**Cenitev na podlagi življenjskih izdatkov** – metoda se uporabi, kadar izvor sredstev fizične osebe, ki jih ta porabi za življenjske izdatke, ni v skladu z izkazanim poslovnim izidom in z drugimi dohodki in viri, s katerimi razpolaga, skratka, če fizična oseba o financiranju svojih življenjskih izdatkov ne more dati nikakršnega pojasnila. V primeru, ko oseba ne more ovreči ugotovitev glede obsega življenjskih izdatkov, obstaja močna domneva, da je financirala izkazane življenjske izdatke obdobja z obdavčljivimi dohodki istega obdobja. V takem primeru torej lahko obstaja upravičenost cenitve, pri čemer je lahko obseg nepojasnjenih dejanskih življenjskih izdatkov opora pri cenitvi višine davčne osnove. Predmetna metoda se v glavnem uporabi pri zavezancih, ki opravljajo svobodne poklice (npr. zdravniki, odvetniki, znanstveniki, svetovalci itd.), kjer podatki za izvedbo kalkulacijskih metod (kot so na primer nabava blaga, stroški materiala itd.) niso dostopni (Wakounig, 1998, str. 69; Jerovšek et al., 2008, str. 174).

**Cenitev na podlagi (nepojasnjenega) prirasta premoženja** je običajna pri davčnih zavezancih, pri katerih ni mogoča uporaba kalkulacijske metode. Pri metodi se izhaja iz dejstva, da se opazuje celotna sprememba premoženja davčnega zavezanca v inšpiciranem obdobju; če davčni organ ugotovi nepojasnjeno prirast premoženja, se lahko sklepa, da slednja izhaja iz neprijavljenih prihodkov (Jerovšek et al., 2008, str. 174–175). Pri predmetni metodi temelji cenitev na primerjavi dejanskih prihodkov in odhodkov oziroma odhodkov in izdatkov v določenem obdobju v okviru poslovne in zasebne sfere. Povečanje premoženja dopušča sklepanje o izvoru premoženja, torej o prihodkih in odhodkih kot o

vzrokih za povečanje premoženja. Davčni zavezanec lahko v določenem obdobju poveča premoženje samo iz obdavčljivih dohodkov, iz dohodkov, ki so oproščeni davka na dohodek, z odtujitvijo premoženja, iz neobdavčenih dohodkov ali iz enkratnih prilivov premoženja (npr. dediščine, darila). Za metodo je značilno, da je treba združiti več zaporednih obdobjih dohodkov, saj ugotovljeni primerjalni obseg dohodkov enega obdobja ne nudi dovolj opore za cenitev. Če je prirast premoženja, ki je davčni zavezanec ne more dodatno zadovoljivo pojasniti, višja od presežka odhodkov, obstaja domneva, da nastali znesek izvira iz nepojasnjenih virov in s tem iz nepojasnjenega dohodka (Wakounig, 1998, str. 70).

**Cenitev s pomočjo izračuna porabe denarja ali izračuna denarnega prometa** – metoda izhaja iz dejstva, da davčni zavezanec v primerjalnem obdobju ne more razpolagati s finančnimi sredstvi v večjem obsegu, kot ima dohodkov oziroma prilivov iz drugih preglednih virov. Bistvo zadevne metode je ugotoviti primanjkljaje na osnovi izračuna prometa gotovine, ki je omejen na zasebno sfero. Odločilno je, ali gotovina, porabljena zasebno, presega gotovinske zneske, s katerimi davčni zavezanec razpolaga iz davčnih dohodkov ali iz drugih poznanih virov, pri čemer sta pomembna samo letni prirast oziroma letno zmanjšanje vsega zasebnega premoženja npr. zasebnika, družbenika, zaposlenega. Presežki pri izdatkih utemeljujejo cenitev poslovnega izida in dajejo ustrezno oporo za (dodatno) cenitev izida podjetja (Wakounig, 1998, str. 72). Vsi denarni izdatki morajo biti pokriti z denarnimi prilivi, tako da nepokriti denarni izdatki predstavljajo osnovo za cenitev (Jerovšek et al., 2008, str. 175).

**Cenitev na podlagi varnostnega pribitka** – varnostni pribitek ni samostojna metoda cenitve, ampak pokriva samo negotovost v primeru domneve, da davčni zavezanec določenih poslovnih dogodkov v svojem knjigovodstvu ni zajel. Metoda je namenjena korekcijski dopolnitvi davčnih osnov, za katere obstaja domneva, da so bile ocenjene prenizko in se kot dopolnilo lahko uporabi tudi v okviru drugih postopkov cenitev davčnih osnov. Varnostni pribitek pomeni prištetje dodatnega zneska, v katerem morajo biti upoštevana domnevna dodatna neopravljena knjiženja, ki jih ni mogoče konkretno ugotoviti, in v nobenem primeru ni prištetje zneskov, ki ustrezajo ugotovljenim neknjiženim dogodkom, kajti v tem primeru je to neposredni popravek in zanj ni potrebna cenitev. Varnostni pribitek naj bi pokrival preostalo negotovost, davčni organ pa je višino varnostnega pribitka dolžan obrazložiti (Jerovšek et al., 2008, str. 175; Wakounig, 1998, str. 73–74).

**Sodobne metode cenitve.** V zadnjih letih pridobivajo na pomenu matematično-statistične metode, pri katerih se davčni organ opira na elektronsko podprto vodenje knjig in so uporabne pri velikih količinah podatkov. Za pravilno izvedbo teh metod je nujno poznavanje značilnosti statistike. Cenitev je tako mogoča na podlagi matematično-statističnih programov (npr. Benfordova analiza) (Jerovšek et al., 2008, str. 175). Pri primerjavi sodobnih in tradicionalnih cenitvenih metod velja, da z uporabo sodobnih porabimo manj časa, manj je ročnega dela, ker temeljijo na računalniški obdelavi

podatkov. Sodobne metode cenitve so bolj natančne, njihova uporaba je preverljiva, postopek izračuna pa je mogoče ponoviti (Čokelc, b.l., str. 26).

### 5.5.2 Indirektne cenitvene metode

Maučec (2012b, str. 16) opredeli, da se je v slovenski davčni praksi pri postopkih cenitve davčne osnove izoblikovalo več vrst metod, ki jih davčni organ lahko uporablja v davčnih nadzorih, vendar zaradi specifičnosti samega davčnega postopka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 (davčni zavezanec – fizična oseba, obstoj ter način dokazovanja precejšnjega nesorazmerja, ipd.) davčni organ lahko uporabi samo določene metode. Najenostavnejša, najrazumljivejša je indirektna metoda denarnega T izračuna ter metoda izvora in uporabe sredstev, ki sta si podobni. Pri obeh metodah je potrebno vključiti vse možne oblike sprememb denarja, od sprememb gotovine do sprememb na transakcijskih računih, hranilnih vlogah in na drugih vrstah računov ter drugih primerljivih vrst podatkov in dokazov (doma in v tujini).

DURS v priročniku o odmeri davka v primeru nesorazmernega pridobivanja premoženja in trošenja sredstev fizične osebe (2010b, str 16–17) zapiše, da je ugotavljanje nesorazmerja med premoženjem in napovedanimi dohodki davčnega zavezanca izziv za raziskovalne sposobnosti in domiselnost davčnega organa oziroma posameznih davčnih inšpektorjev, ki ob poglobljenem spremljanju in spoznavanju dejanskega premoženjskega stanja davčnega zavezanca in njegove osebne potrošnje v določenem obdobju lahko razvijejo metode, katerih možni temeljni izid temelji na dejstvih, življenjskih izkušnjah, merilu gospodarsko možnega in razumnega ter se hkrati zdi najbolj verjeten. Ker davčni organ v tej fazi postopka ni z ničemer omejen, je najboljša izbira tiste metode, ki se opira na več temeljev dejanskega, danega in nespornega stanja zadeve. V teoriji in praksi so se razvile t. i. konvencionalne metode cenitve (predhodno opredeljene kot klasične metode cenitve), za katere velja, da so v prvi vrsti uporabne za kontrolo – preverjanje napovedanih davčnih izidov (osnov) in šele kasneje za oceno davčne osnove. Od omenjenih metod po vsebini niso uporabne kalkulacijske in primerljive metode, saj se pri davčnem zavezancu – fizični osebi ne srečujemo z gospodarskim poslovanjem in s tem tudi ne s podatki o nabavnih cenah blaga, stroškov materiala, stroškov plač ipd., ki so bistveni za pravilno uporabo teh metod. Zelo uporabne so metode ugotavljanja življenjskih izdatkov, prirasta premoženja in porabe denarja oziroma denarnega prometa. Tem so enake tudi metode denarnega T izračuna, bančnih depozitov, neto vrednosti ter izvora in uporabe sredstev. Navedenim metodam je skupno, da vsebujejo tehnike nadzora finančnih sredstev posameznika, katerih cilj je na podlagi posrednih dokazov ugotoviti, ali ima davčni zavezanec zadostna sredstva (obdavčljiva in neobdavčljiva) za svoje finančne aktivnosti, in ali so ta sredstva primerno izkazana v njegovi davčni napovedi. Primeri, ki davčnemu organu nalagajo izvedbo cenitvenega postopka z uporabo ene od metod, so na primer:

- dohodki, izkazani v davčni napovedi, ne zadoščajo finančnim aktivnostim davčnega zavezanca;



- davčni organ razpolaga s podatki o dohodkih davčnega zavezanca (obrestih, dividendah itd.), ki jih davčni zavezanec v svoji davčni napovedi ni izkazal;
- dohodki, izkazani v davčni napovedi, niso sorazmerni s pridobljenim premoženjem ali trošenjem sredstev;
- prilivi na transakcijske račune presegajo napovedane dohodke;
- davčni zavezanec posluje z gotovino, prijavljeni prihodki pa so neznatni ali jih ni.

**Metoda izračuna celotnega denarnega prometa** (imenovana tudi denarni T izračun) in bančnih depozitov sta samostojni metodi izračuna, lahko pa sta tudi del izračuna prirasta premoženja, saj so spremembe premoženja neopazne, razen če so povezane z gibanjem denarja. Temeljna misel pri obeh navedenih metodah je, da davčni zavezanec v kontroliranem obdobju ni mogel investirati ali uporabiti za osebno potrošnjo več denarja, kot mu ga je dotekalo iz dohodkov, ki so bili obdavčeni, oziroma dohodkov, od katerih se davki ne plačujejo (DURS, 2010b, str. 33).

Pri metodi izračuna celotnega denarnega prometa je treba vključiti celotni denarni promet davčnega zavezanca, ne le gibanje gotovine, temveč tudi gibanje denarja na bančnih računih. Na eni strani se upoštevajo vsi viri denarja (stanje poslovnih in osebnih denarnih sredstev in dobroimetij na začetku davčnega obdobja, dohodki, ki jih je davčni zavezanec prijavil, najmanjše posojil in vračil posojenega denarja, neobdavčeni dohodki in drugi prejemki), na drugi strani pa poraba denarja (stanje denarnih sredstev in dobroimetja na koncu primerjalnega obdobja, nabavni stroški in drugi stroški premoženja, dajanje posojil in vračila izposojenega denarja, osebna poraba) (DURS, 2010b, str. 33).

**Metoda bančnih depozitov** omogoča odkritje nenapovedanih dohodkov davčnega zavezanca na osnovi zbranih podatkov o njegovih stroških in je primerna za nadzor tistih davčnih zavezancev, ki največji del svojih dohodkov položijo na bančne račune in večino svojih stroškov plačajo negotovinsko. Izračun izdatkov, ki so bili plačani z gotovino, se opravi izhajajoč iz prilivov in odlivov ter stanja denarja na računih davčnih zavezancev. Gotovinski izdatki skupaj s prilivi na bančne račune (ob upoštevanju neobdavčljivih postavk) omogočajo izračun dohodkov davčnega zavezanca, ki se zatem primerjajo z dohodki, ki jih je davčni zavezanec napovedal davčnemu organu (DURS, 2010b, str. 34–35).

**Metoda izvora in uporabe sredstev ter metoda neto vrednosti:** pri metodi izvora in uporabe sredstev se ugotavlja sprememba vrednosti za točno določeno leto, in sicer z upoštevanjem vseh sprememb na postavkah premoženja in obveznosti. Uporaba sredstev (npr. nakup premoženja, zmanjšanje stanja obveznosti prejetih posojil) povečuje neto vrednost premoženja, izvor sredstev (npr. prodaja premoženja, povečanje stanja obveznosti prejetih posojil, zmanjšanje denarja) pa neto vrednost premoženja zmanjšuje. Davčna osnova se po zadevni metodi izračuna kot razlika med vsoto uporabe sredstev in vsoto izvora sredstev, upoštevajoč pri tem tudi enake popravke kot pri metodi neto vrednosti (DURS, 2010b, str. 26).

Pri metodi neto vrednosti gre za ugotavljanje neto vrednosti premoženja na ključne dneve primerjave (prvi in zadnji dan inšpiciranega obdobja) tako, da se neto vrednost na začetku leta odšteje od neto vrednosti na koncu leta. Na ta način se izračuna sprememba neto vrednosti premoženja, ki z določenimi popravki na račun davčno priznanih odhodkov in izgub, neobdavčljivih dohodkov in odhodkov, ki niso posledica finančnih transakcij, predstavlja davčno osnovo davčnega zavezanca v določenem obdobju. Uporaba zadevne metode je zelo uporabna v primeru, ko davčno obdobje zajema več koledarskih let (DURS, 2010b, str. 26).

Treba je upoštevati tudi porabo sredstev davčnega zavezanca v zasebne namene, saj slednje povečuje neto vrednost premoženja. Bistvena postavka so tako izdatki zavezanca za preživljanje sebe in družine. Davčnemu organu so pri tem v pomoč podatki Statističnega urada Republike Slovenije o povprečni porabi sredstev gospodinjstev za posamezno leto. Podatki zajemajo širok spekter porabe sredstev, in sicer od izdatkov za življenjske potrebščine (hrana, oblačila, stroški obratovanja in vzdrževanja stanovanj, pohištvo, transport, komunikacije, izobraževanje, prosti čas) do drugih izdatkov, ki niso del potrošniških izdatkov (npr. izdatki, povezani z nakupom stanovanja in hiše, dana darila ter drugi izdatki) (DURS, 2010b, str. 28).

Ko sta vrednost premoženja (sredstev) in osebne porabe ugotovljeni, se od njunega seštevka odštejejo dohodki zavezanca, ki so bili obdavčeni, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačujejo. Vir premoženja davčnega zavezanca in njegove privatne potrošnje so lahko le njegovi dohodki, zato jih je treba pri določanju davčne osnove obvezno upoštevati. Dohodke, zmanjšane za vse davčne obveznosti, se upošteva v njihovi dejanski višini (npr. ne upošteva se katastrski dohodek davčnega zavezanca temveč dejanski dohodek iz kmetijstva). V skupino dohodkov oziroma prejemkov, od katerih se davek ne plačuje in predstavljajo odbitno postavko pri izračunu davčne osnove spadajo dediščine in darila, izplačila življenjskih zavarovanj, dobitki pri klasičnih igrah na srečo, prejete odškodnine in zavarovalnine, dobički pri prodaji nepremičnin in premičnin (samo od tistih, ki so vsebovane v začetnem premoženju), vračila preveč plačanega davka ipd. Sledi korigiranje ugotovljene davčne razlike z odhodki, ki niso posledica finančnih transakcij in so davčno priznani (npr. amortizacija, ki je davčno priznana davčnemu zavezancu – samostojnemu podjetniku). Kot odbitno postavko ni mogoče upoštevati prejetih posojil. Premoženje zavezanca se na njihov račun sicer poveča, vendar ta sredstva povečujejo tudi obveznosti, zato je ta sredstva treba šteti kot obveznost iz naslova pridobivanja premoženja, ki v skladu z določbo petega odstavka 68. člena ZDavP-2 zmanjšuje vrednost premoženja (DURS, 2010b, str. 29–30).

## **6 ODMERA DAVKA PO PETEM Odstavku 68. Člena ZDavP-2 – PREGLED PODATKOV DAVČNE UPRAVE REPUBLIKE SLOVENIJE**

DURS je v poročilu (2013a, str. 24) opravljenega dela v letu 2012 zapisal, da je v zadevnem letu izvedel 99 pridobivanj podatkov za uvedbo postopka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 ter 10 davčnih preiskav. Podlaga za izbiro davčnih zavezancev so bile prijave državnih organov (policije, državnega tožilstva, Urada za preprečevanje pranja denarja ipd.), podatki o dohodkih iz naslova obresti (pri nas in v članicah EU) ter ugotovitve davčnih inšpekcijskih nadzorov in podatki medijev javnega obveščanja. DURS zapiše, da nenapovedani prihodki fizičnih oseb predvidoma izhajajo iz prikritih izplačil dobičkov družbenikom, raznih oblik izčrpavanja družb (transferne cene, nakazila na *off shore* območja na podlagi navideznih poslov), prikritih dobičkov iz kapitala, doseženih v tujini (odsvojitve vrednostnih papirjev), davčnih vrtiljakov in opravljanja neregistriranih dejavnosti, kot so preprodaja avtomobilov, nepremičnin, izkoriščanje gozdnih površin ipd.

Za leto 2011 je iz poročila DURS-a (2012a, str. 20) razvidno, da je bilo za potrebe postopkov, vodenih po petem odstavku 68. člena ZDavP-2, opravljenih 56 postopkov pridobivanj podatkov in 72 davčnih preiskav.

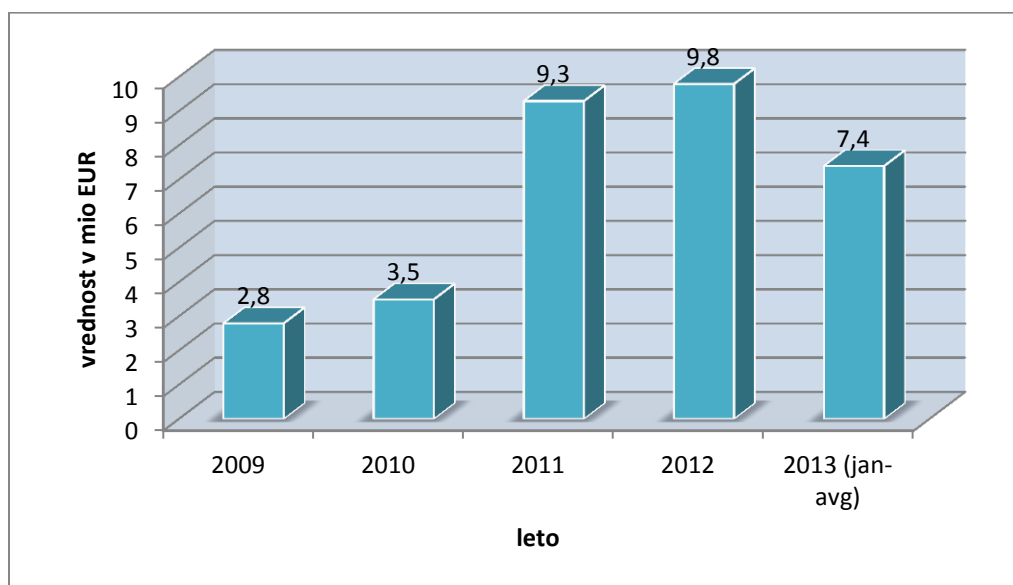
V letnih poročilih DURS-a predhodnih let podatkov, nanašajoč se na postopke prijave premoženja in odmere davka v posebnih primerih oziroma natančneje po petem odstavku 68. člena ZDavP-2, ni razbrati. Vrzal v podatkih odmere davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 pojasni zapis poročila DURS-a (2010a, str. 43), in sicer so aktivnosti glede prijave premoženja in odmere davka v posebnih primerih po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 pričele potekati v drugi polovica leta 2008, ko je bilo pri obdelavi, spremljanju in preučevanju podatkov odkritih vedno več primerov nesorazmernega pridobivanja premoženja in trošenja sredstev davčnih zavezancev – fizičnih oseb glede na DURS-u napovedane dohodke (podatki s strani policije, državnega tožilstva, Urada za preprečevanje pranja denarja, medijev itd.).

DURS pojasnjuje (2010a, str. 43–44; Ministrstvo za finance, 2013, str. 30), da so davčni inšpekcijski nadzori oziroma odmerni postopki po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 po vsebini zelo težavni in dolgotrajni, tako z materialnega kot procesnega vidika. Postopki določanja davčne osnove tako zaradi specifične narave zahtevajo posebna znanja davčnih inšpektorjev in drugačen (preiskovalni) pristop, kot je to v drugih inšpekcijskih nadzorih. Za namen izvajanja cenitvenih postopkov po petem odstavku 68. člena je DURS izobrazil in specializiral okoli 20 davčnih inšpektorjev. DURS je leta 2009 pričel z vzpostavitvijo enotnega pristopa k vodenju cenitvenih postopkov v primeru ugotovljenega nesorazmerja davčnih zavezancev – fizičnih oseb ter z oblikovanjem enotne metodologije določanja davčnih osnov. DURS v poročilu izpostavi, da obstoječe zakonske določbe zaradi ohlapnosti omogočajo različne pravne razlage posameznih pravnih vprašanj, kar pod

vprašanje postavlja pravilnost in zakonitost odločitev (točna opredelitev vrste in narave davka, določitev načina izračuna povprečne stopnje, nedvomna opredelitev potrebe po prijavi premoženja pred uvedbo postopka itd.), zato je DURS Ministrstvu za finance v okviru predlaganih sprememb ZDavP-2 podal predlog za spremembo 68. člena ZDavP-2. Iz poročila sicer ni razvidno, kakšen je bil predlog DURS-a, vendar pa do sedaj sprememb v 68. členu ZDavP-2 še ni bilo.

Na DURS-u so povedali, da če ugotovijo precejšnje nesorazmerje med zavezančevim premoženjem in njegovimi napovedanimi dohodki, uvedejo davčni inšpekcijski nadzor. Predmet nadzora je odmera dohodnine od ugotovljenega prirasta premoženja, ki ga fizični osebi ne uspe pojasniti. Za nepojasnjeni del se sklepa, da izhaja iz zatajenih dohodkov. Leta 2009 je DURS iz tega naslova odmeril 2,8 milijona EUR dodatnih davčnih obveznosti in leta 2010 3,5 milijona EUR. Na DURS-u so pojasnili, da so do maja 2012 končali 137 tovrstnih inšpekcijskih nadzorov, pri čemer je le petim zavezancem v postopku uspelo dokazati izvor premoženja (DURS v štirih letih odmeril 17,5 milijona evrov dodatnega davka, 2012). Slika 1 prikazuje višino dodatno odmerjenih davčnih obveznosti po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 – primerjava po letih.

*Slika 1: Višina dodatno odmerjenih davčnih obveznosti po petem odstavku 68. člena ZDavP-2*



*Vir: Prirejeno po podatkih DURS-a, 2013b.*

S Slike 1 je razvidno naraščanje dodatno ugotovljenih davčnih obveznosti iz naslova cenitvenega postopka v primeru nenapovedanih dohodkov fizičnih oseb po petem odstavku 68. člena ZDavP-2. Vzrok za naraščanje dodatno ugotovljenih davčnih obveznosti je najti v aktivnem pristopu DURS-a k izvajanju cenitvenih postopkov po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 od leta 2008 dalje. DURS je do konca aprila 2013 izvedel 527 postopkov, v katerih je davčne zavezance – fizične osebe pozval k prijavi premoženja ter nato na podlagi

zbranih podatkov sprejel odločitev, ali bo potrebno izvesti postopke cenitve skladno z določili petega odstavka 68. člena ZDavP-2. Od leta 2009 do avgusta 2013 je DURS uvedel 208 cenitvenih postopkov ter pri tem ugotovil za 32,8 milijonov EUR dodatnih davčnih obveznosti – največ v obdobju med leti 2011 do 2013 (Ministrstvo za finance, 2013, str. 30–31; DURS, 2013b). Iz Tabele 1 je razvidno število opravljenih cenitvenih postopkov po letih.

*Tabela 1: Število opravljenih cenitvenih postopkov po letih po petem odstavku 68. člena ZDavP-2*

leto	2009	2010	2011	2012	2013 (jan-avg)
št. oprav. cenitv. postopkov	23	41	64	51	29
<b>skupaj</b>			<b>208</b>		

*Vir: Prirejeno po podatkih DURS-a, 2013b.*

Obdavčenje kot ga določa veljavni peti odstavek 68. člena ZDavP-2, je bilo uveljavljeno že od 1. 1. 2005 z ZDavP-1. Ne glede na veljavnost določbe iz poročil DURS-a izvira, da je slednji s prvimi davčnimi inšpekcijskimi nadzori fizičnih oseb po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 pričel v drugi polovici leta 2008, torej v obdobju treh let in pol zakonske določbe niso bile izvajane. Po odmeri 2,8 milijonov EUR davka je DURS predlagal spremembo petega odstavka 68. člena, vendar sprememba še ni bila izvedena. DURS je potemtakem že sam izrazil dvom v pravilnost in zakonitost odločitev, vendar pa kljub izraženemu dvomu še vedno postopa po teh določilih.

## **7 PRIMER CENITVE DAVČNE OSNOVE PO PETEM ODSTAVKU 68. ČLENA ZDavP-2**

Zadnje poglavje magistrskega dela zajema predstavitev in analizo primera cenitve davčne osnove pri fizični osebi po petem odstavku 68. člena ZDavP-2. Zaradi davčne tajnosti podatki o davčnem zavezancu niso uporabljeni. Primer in podatki so povzeti iz zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 (DURS, 2012b, v nadaljevanju zapisnik), odločbe DURS-a o odmeri davka (DURS, 2012b) ter odločbe Ministrstva za finance o pritožbi zoper odločbo DURS-a (Ministrstvo za finance, 2012).

Iz predhodno navedenih dokumentov izhaja, da je v predstavljenem primeru DURS na podlagi podatkov, pridobljenih iz obstoječih davčnih in drugih uradno dostopnih evidenc (baza registriranih motornih vozil, zemljiški kataster, sodni register in druge baze) ter bank, že pred uvedbo postopka odmere davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 ugotovil, da je davčni zavezanec v obdobju od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2009 razpolagal s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki precej presegajo dohodke, ki jih je napovedal. DURS je tako ugotovil, da je davčni zavezanec razpolagal z nepremičninami

v vrednosti 560.000,00 EUR ob pridobitvi, denarnimi sredstvi v znesku 147.750,00 EUR na TRR ter avtomobilom znamke X. Davčni zavezanec je v obdobju od leta 2006 do leta 2009 davčnemu organu napovedal dohodke v višini 50.340,36 EUR.

Kot je razvidno, je DURS v sklopu svojih nalog (opravljanje nadzora nad zakonitostjo, pravilnostjo in pravočasnostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti določenih s predpisi o obdavčenju, preprečevanje in odkrivanje davčnih prekrškov ter drugih kaznivih ravnanj), ki so opredeljene v 3. členu ZDS-1 pri davčnem zavezancu ugotovil, da le-ta razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, ki precej presegajo dohodke, ki jih je napovedal. Torej je bil pri davčnem organu vzpostavljen sum, da so bili kršeni predpisi o obdavčenju, zato je dejstva raziskoval naprej. Davčni zavezanec je bil pozvan za prijavo premoženja, slednji je ob prijavi premoženja na obrazcu »Prijava premoženja za davčnega zavezanca – fizično osebo« napisal »imate vse«, ostalih podatkov ni izpolnjeval (primer zadevnega obrazca ter navodil za izpolnjevanje skupaj s pozivom za prijavo premoženja je v Prilogi 2). Ugotavljam, da je DURS zaradi ugotovljenega suma pri davčnem zavezancu skladno s prvim odstavkom 69. člena ZDavP-2 davčnega zavezanca pozval k prijavi premoženja, da pa bi morda slednji glede na načelo dolžnosti dajanja podatkov moral obrazec v celoti izpolniti.

Po 131. členu ZDavP-2 se, kadar so razlogi za sum, da so bili kršeni predpisi o obdavčenju utemeljeni, prične davčni inšpekcijski nadzor. Na podlagi pridobljenih podatkov davčnega organa iz davčnih evidenc in na podlagi 39. člena ZDavP-2, predložene prijave premoženja, dokazil in izjav zavezanca za davek je bilo ugotovljeno, da je zavezanec v letih od 2006 do 2009 razpolagal z denarnimi sredstvi za nakup nepremičnine in za privatno potrošnjo (plačila obrokov za posojilo in motorno vozilo), ki pa jih ni napovedal davčnemu organu. Torej pomeni, da je pri davčnem organu obstajal sum za ugotovitev razloga precejšnjega nesorazmerja. DURS je pri davčnem zavezancu opravil davčni inšpekcijski nadzor davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 za obdobje od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2009. Davčni organ je davčnemu zavezancu osebno vročil sklep o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Ugotavljam, da je navedeno dejanje skladno s prvim odstavkom 135. člena ZDavP-2, po katerem se davčni inšpekcijski nadzor začne z vročitvijo sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru.

Iz zapisnika je razvidno, da sta se pooblaščenici osebi, ki sta izvajali davčni inšpekcijski nadzor, pred pričetkom nadzora izkazali s službeno izkaznico (kar je skladno s 136. členom ZDavP-2) in zavezanca za davek poučili o pravici, da je prisoten pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in da je tekoče obveščen o pomembnih dejstvih in dokazih v davčnem inšpekcijskem nadzoru. Zavezanec je bil tudi opozorjen, da lahko imenuje osebo za dajanje podatkov in pojasnil.

Nadalje je davčni organ zavezanca za davek seznanil, da se v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora načela davčnega postopka uporabljajo komplementarno z načeli ZUP-a. Predmet obdavčitve oziroma davčno osnovo predstavlja razlika med vrednostjo

premoženja (zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja), sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, ki so bili obdavčeni, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačajo. Obenem je bil zavezanec seznanjen s postopkom obrnjenega dokaznega bremena v odmeri davka v posebnih primerih – cenitvenih postopkih, v katerih je dokazno breme na zavezancu. Zavezanec je bil prav tako seznanjen z načelom dolžnosti dajanja podatkov, ki zavezuje tako zavezanca kot tudi organe in druge osebe, ki razpolagajo s podatki, ki so pomembni za odločanje v davčnih zadevah. Načelo pomeni, da mora davčni zavezanec navesti vsa dejstva, na katera opira svoje zahteve.

V zvezi s kupljeno nepremičnino v vrednosti 560.000,00 EUR je davčni organ za predložitev podatkov o načinu kupnine, znesku prejema kupnine in listin, iz katerih sta razvidna znesek in način prejema kupnine, pozval prodajalca nepremičnine na podlagi 41. člena ZDavP-2 (fizične osebe morajo na zahtevo davčnega organa dati podatke in dokumentacijo). Prav tako je bil na predložitev dokazil o razpolaganju z denarnimi sredstvi za nakup nepremičnine (stanovanjske hiše) v znesku 560.000,00 EUR pozvan zavezanec, ki pa je predložil posojilno pogodbo v nemškem jeziku iz leta 2010, iz katere je razvidno posojilo dano v letu 2006 v višini 311.158,13 EUR z rokom vračila 31. 12. 2020 (posojilo svaka). Zavezanec je bil pozvan na izjasnitev o virih gotovine, ki predstavljajo razliko v višini 248.841,87 EUR. Zavezanec je povedal, da so mu navedeno razliko posodili prijatelji, del pa izhaja iz prihrankov, ki jih je pridobil skupaj z ženo. Davčni organ je zavezanca pozval na predložitev dokaza o dinamiki prejemanja navedenih sredstev iz posojilne pogodbe. Zavezanec zahtevanih dokazil ni predložil, je pa predložil kopije izpiskov svakovega računa na dan 29. 2. 2000, iz katerega je razvidno, da je sredstva, ki mu jih je posodil, imel na računu. Davčni organ ugotavlja, da je časovni okvir leta 2000 in leta 1999 zelo oddaljen za dokazovanje, saj s tem ne more dokazati, da je prav ta sredstva prejel v letu 2006 in še razpolagal s temi sredstvi, ki naj bi jih posodil davčnemu zavezancu. Davčni organ še ugotavlja, da je gotovina po obliki in vsebini specifično denarno sredstvo, katere sledljivost je z vidika lastninsko-pravnega razpolaganja, časa in pravnega temelja pridobitve nemogoča, če hkrati niso na razpolago tudi drugi, povezani listinski dokazi (npr. listine, ki bi pričale o prejemu in hrambi gotovine, dokazi o denarnem toku prek bančnih računov ipd.), saj sama po sebi v pravnem prometu ne pušča nobene oprijemljive sledi. Zavezanec pojasni, da dogovora oziroma pogodbe s svakom najprej nista sklenila v pisni obliki, saj je med njima običajno, da si sponojata denar in drugače pomagata, beseda med njima velja več, kot vsaka pisna pogodba. Kljub takemu običaju sta naknadno zaradi okoliščin, ki so nastale po sklenitvi pogodbe, sklenila posojilno pogodbo ter jo potrdila v pisni obliki in pri notarju overila svoje podpise na pogodbi. Zavezanec dodaja, da je iz predložene pogodbe razvidno, da sta posojilo potrdila v pisni obliki pred uvedbo davčnega postopka (pogodba je bila sklenjena v letu 2010, postopek davčnega inšpekcijskega nadzora se je začel avgusta 2011), kar predstavlja zadosten dokaz za trditve davčnega zavezanca. Davčni organ pojasni, da za potrebe davčnega postopka ni dovolj, da obstaja pogodba v pisni ali ustni obliki, ter da bi zavezanec davčnemu organu moral dokazati tudi realizacijo navedenega posla. Glede preostanka sredstev za nakup nepremičnine (248.841,87 EUR) je zavezanec priložil izjave prič, od katerih si je sposodil

60.000,00 EUR ter 30.000,00 EUR, ostanek pa sta po njegovih navedbah privarčevala skupaj z ženo, zavezanec predlaga tudi zaslišanje prič. Davčni organ ugotavlja, da priložene izjave prič za podlago nimajo nobenega toka denarja, niti iz njih ni mogoče slediti finančnemu toku, ter tako ne predstavljajo verodostojnega dokaza, kateremu bi bilo mogoče verjeti.

Na podlagi ugotovljenih dejstev in okoliščin davčni organ na podlagi proste presoje dokazov kot sklepno zaključuje, da zavezanec ni v skladu z obrnjenim dokaznim bremenom prepričljivo (tj. popolnoma jasno in brez kakršnega koli dvoma) dokazal za odločitev pomembnega dejstva resničnega obstoja kreditnega razmerja s svakom, resničnost razpolaganja in virov gotovine v znesku 248.841,87 EUR (kar predstavlja razliko do plačila kupnine za hišo).

Davčni organ poudarja, da imajo po 77. členu ZDavP-2 prednost listinski dokazi in davčni organ o načinu podajanja izjav in operacionalizaciji načela proste presoje dokazov, prosto izbira, katera dokazila bo uporabil. Davčni zavezanec je zapisanemu v pritožbi oporekal z navedbami, da ZUP v 164. členu določa, da se kot dokaz uporabi vse, kar je primerno za ugotavljanje stanja stvari in kar ustreza posameznemu primeru, zlasti pa listine, priče, izjave strank, izvedenci in ogledi. Davčni organ sicer pravilno navaja, da gre v davčnem postopku praviloma za listinski postopek, vendar če teh listin ni, je potrebno izvesti dokaze z drugimi dokaznimi sredstvi.

Skladno z načelom ekonomičnosti resda ni potrebno izvajati vseh dokazov, le tiste, ki so potrebni, pri čemer organ pri možnosti dokazov izbere verodostojnejše, hitrejše in cenejše, slednji imajo prednost ob enakih rezultatih pred dražjimi. Vsak izveden dokaz je treba obrazložiti z vidika verodostojnosti in (ne)upoštevanja pri odločitvi, sicer gre za bistveno napako v postopku. S tem, ko davčni organ ni izvedel dokazov, so bila kršena temeljna pravila davčnega in upravnega prava. Davčni organ bi moral izvesti vse predlagane dokaze in v skladu z načelom materialne resnice ugotoviti, ali so pravnorelevantna dejstva iz petega odstavka 68. člena dokazana s stopnjo zanesljivosti in verodostojnosti, ne pa skleniti, da so listinski dokazi dovolj. Načelo ekonomičnosti ne sme nikoli iti v škodo ostalih načel – v tem primeru načela materialne resnice ter nenazadnje načela zakonitosti. Zavezanec je oporekal odločitvi davčnega organa; sicer se strinja z njim, da se v primeru več možnih dokazov, ki dokazujejo isto stvar, izbere verodostojnejše, cenejše in hitrejše, vendar pa navaja, da v njegovem primeru ne gre za dokaze, ki bi dokazovali isto stvar, saj gre pri enih za dokaze, ki so zavezancu v breme, pri drugih pa za dokaze, ki so zavezancu v korist. Nedvomno je potrebno izvajati samo tiste dokaze, ki so potrebni, v zavezančevem primeru je bila izvedba različnih dokazov potrebna. Vsak izveden dokaz je treba obrazložiti z vidika verodostojnosti in z vidika (ne)upoštevanja pri odločitvi, pri čemer v zavezančevem primeru to ni bilo podano, ker po mnenju zavezanca davčni organ posameznih dokazov ni pravilno ocenil, dodatnih pa sploh ni izvedel.



Davčni organ med drugim zapiše, da v postopku niso bili predloženi izvedljivi dokazi, ki bi se jih dalo preveriti. Minimalna stopnja o resničnosti nekega dejstva, ki še ustreza načelu materialne resnice, je prepričanje, ki izključuje dvom o kakšni zmoti, torej zavest, do katere pridemo na podlagi izvedenih dokazov in splošno priznanih pravil o logičnem sklepanju, ki ustvarijo prepričanje o resničnosti določenega dejstva. Ker ZDavP-2 za primer obrnjenega dokaznega bremena ne določa drugače, morajo biti zatrjevana dejstva ravno tako dokazana vsaj na stopnji prepričanja. Zahtevano stopnjo zavesti pa je moč doseči le, če se v skladu z načeli zakonitosti in ekonomičnosti predloži dokaze, ki so hkrati nujni, sorazmerni in povezani ter kot taki izvedljivi. Pri tem pa je nujno, da davčni zavezanec ob navedbi določenih dejstev predlaga predvsem povezana dokazila. Ni dovolj, če zavezanec zatrjuje obstoj pravne podlage in vira ugotovljenega razpolaganja z denarnimi sredstvi le s formalnega vidika, predloženi dokazi pa hkrati niso izvedljivi in preverljivi. V davčnem postopku gre praviloma za listinski postopek, kar pomeni, da izjave ne morejo nadomestiti listinskih dokazov, kadar slednji obstajajo.

Z uporabo metode neto vrednosti davčni organ tako ugotavlja, da je zavezanec na dan 31. 12. 2009 razpolagal s premoženjem, katerega prirast glede na vrednost premoženja na dan 1. 1. 2006 znaša 462.466,98 EUR. Temelj za določitev davčne osnove predstavlja nepojasnen vir denarnih sredstev, ki ga je zavezanec ustvaril v inšpiciranem obdobju in ga v postopku ni uspel dokazati. Iz vsega navedenega nedvoumno izhaja, da je zavezanec v inšpiciranem obdobju razpolagal s sredstvi za privatno potrošnjo, ki jih ni napovedal davčnemu organu. Davek se torej odmeri od ugotovljene razlike, pridobljene z metodo neto vrednosti in dohodki, ki so bili obdavčeni. Davčni organ zaključuje, da zavezanec v skladu z obrnjenim dokaznim bremenom ni prepričljivo (tj. popolnoma jasno in brez kakršnega koli dvoma) dokazal za odločitev pomembnega dejstva.

Pred sestavo zapisnika je pooblaščen oseba o rezultatu davčnega inšpekcijskega nadzora opravila sklepni pogovor z davčnim zavezancem, pri čemer je bil slednji opozorjen na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčevanje, na pravne posledice ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora in na davčne učinke teh ugotovitev. V postopku nadzora zavezanca so bili uporabljeni predpisi: Zakon o dohodnini, ZDavP-2, ZDS-1, ZUP. Tudi navedeno dejanje je skladno z določili ZDavP-2 glede izvedbe inšpekcijskega nadzora, natančneje z drugim odstavkom 139. člena ZDavP-2. Sklepni pogovor je poseben procesni institut davčnega inšpekcijskega postopka, njegova izvedba je nujna zaradi načel po ZUP-u (varstva pravic strank, načela zaslišanja stranke – 9. člen ZUP-a).

V cenitvenem postopku je še posebej pomembno in potrebno, da davčni organ davčnemu zavezancu omogoča zavzemanje lastnih stališč. Sodelovanje zavezanca v cenitvenem postopku ne smemo razumeti le kot uradno zadostitev standardni postopkovni maksimi, temveč tudi kot njegovo dolžnost, da sodeluje z davčnim organom pri ugotavljanju dejstev v njegovo breme kot tudi korist. Cilj objektivnega postopka bi bil tako zgrešen, če bi na primer davčnemu zavezancu zavestno onemogočili sodelovanje v postopku, saj bi bila v takem primeru odločba davčnega organa pomanjkljiva in pravno nevzdržna (DURS,

2010b, str. 10). Torej je v cenitvenem postopku ugotavljanja davčne osnove pomembno aktivno sodelovanje davčnega zavezanca, kar mu nalaga tudi načelo dolžnosti dajanja podatkov. Če zavezanec ni pripravljen sodelovati, ni mogoče odpraviti negotovosti glede dejanskih okoliščin. Po drugi strani pa mora davčni organ ne glede na zavezančev sodelovanje težiti k iskanju materialne resnice, k čemur ga izrecno veže načelo materialne resnice. Davčni organ je dolžan preveriti vse trditve in predstavitevne dokaze, ki jih je davčni zavezanec predložil. Pomembno je, da je davčnemu zavezancu dana možnost izreči se o vseh ugotovljenih dejstvih in okoliščinah, ki so relevantni za cenitev davčne osnove. V zapisanem primeru se pri prijavi premoženja davčni zavezanec najprej ni aktivno odzval, saj obrazca ni izpolnil v celoti oziroma je davčnemu organu s svojo izpolnitvijo sporočil, da slednji zaprosene podatke že poseduje. Nadalje je vidno, da je davčni zavezanec davčnemu organu predložil nekatere dokaze (obstoj posojilnih razmerij), vendar jih slednji ni v celoti izvedel. Razbrati je, da je zavezanec vzbudil razumen dvom, vendar davčni organ ni odločil *in dubio pro reo*, kar je tudi eno izmed temeljnih načel davčnega postopka (načelo sorazmernosti – 6. člen ZDavP-2). S tem, ko niso bila preizkušena vsa dokazna sredstva, gre za eno izmed bistvenih kršitev pravil postopka, kar pod vprašanje postavlja zakonitost izdanega upravnega akta. Dodajam, da neizvajanje nekaterih dokazov, ki so lahko temeljni, ne gre enačiti z načelom ekonomičnosti, ki terja izvedbo cenejših, verodostojnejših dokaznih sredstev, vendar to ne sme biti nikoli storjeno na račun materialne resnice, pa četudi je zahtevana stopnja prepričanja, ki je nižja od gotovosti – verjetnost.

Na koncu naj dodam še, da je bila v predstavljenem primeru zoper odločbo o odmeri davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 najprej vložena pritožba na Ministrstvo za finance (pritožba je bila zavrnjena), nato je bil sprožen upravni spor zoper prvostopenjsko odločbo, vendar primer še nima svojega končnega epiloga. S tem, ko je imel zavezanec po pravnem pouku prvostopne odločbe možnost pritožbe, je bilo upoštevano ustavno načelo pravice do pravnega sredstva (25. člen Ustave), ki jo je zavezanec tudi izkoristil, saj je vložil pritožbo zoper prvostopenjsko odločbo. Odločitve davčnega organa druge stopnje imajo v primeru reševanja pritožb davčnih zavezancev neposredne posledice v konkretni davčni zadevi (sodna praksa – poenotenje davčne prakse).

## **SKLEP**

Cenitev je samostojni ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki davčnemu organu omogočajo določitev verjetne davčne osnove. Ocena davčne osnove je zadnji ukrep zoper zavezanca, ki ga lahko izvede davčni organ v davčnem postopku in je izjema od osnovnega načela, da mora davčni organ ugotoviti osnovo in stopnjo v rednem ugotavljanju dejanskega stanja in izvedenih dokazov in pride v poštev le, če so izpolnjeni zakonsko določeni pogoji.

Pri cenitvi vrednosti davčne osnove gre za izjemo od splošnih principov, dokazno breme izpodbijanja dokazov in podatkov se prenese od davčnega organa na ramena davčnih

zavezancev, kar določa šesti odstavek 68. člena ZDavP-2 (obrnjeno dokazno breme pomeni, da dokazovanje nosi nasprotna stran, davčni zavezanec, ne pa tisti, ki bi ga po splošnih zakonskih načelih običajno moral – davčni organ). Skladno z določilom šestega odstavka 68. člena ZDavP-2 se verjetna davčna osnova oziroma z oceno določena davčna osnova zniža, če zavezanec za davek dokaže, da je nižja. Cenitev ne pomeni odstop od temeljnih načel, z izjemo načela materialne resnice, za kar pa obstaja zakonska podlaga.

Uvodoma izpostavljeno trditev »institut cenitve davčne osnove po petem odstavku 68. člena Zakona o davčnem postopku ni v skladu z Ustavo Republike Slovenije« zavračam ter postavljam novo: »institut cenitve davčne osnove po petem odstavku 68. člena Zakona o davčnem postopku je v skladu z Ustavo Republike Slovenije«. Ustava s 147. členom daje podlago za določitev davkov, po katerem država z zakonom predpisuje davke. Zadevno določilo je upoštevano, ZDavP-2 uzakonja davčni postopek, ki ureja postopek in dopolnjuje zakonodajo s področja posameznega davka. Institut cenitve po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 ne izloča temeljnih davčnih principov, saj jih ZDavP-2 z uvodnimi načeli jasno določi. Spoštovano je ustavno določilo 147. člena – predpisovanje davkov z zakonom, prav tako temeljna načela niso izvzeta, saj k njihovi uporabi napoti sam ZDavP-2 kot tudi subsidiaren ZUP, tako da v tem pogledu ne moremo trditi, da je institut cenitve davčne osnove po petem odstavku 68. člena neustaven.

Kot je zapisano, samo določilo 68. člena ZDavP-2 ni v neskladju z Ustavo, vendar pa, v kolikor ustavna določila ter temeljna načela davčnega kot tudi splošnega upravnega postopka niso striktno upoštevana, prihaja do nezakonitih, neustavnih odločitev v posameznih primerih, kar je v nasprotju s pojmom pravne države; še več, kršene so pravice davčnih zavezancev ter vsakršno zaupanje v pravo in načelo pravne varnosti. Na analiziranem primeru smo videli, da je zavezanec sicer predložil dokaze, ki potrjujejo njegove trditve o prejemu posojil, da pa jih davčni organ ni upošteval niti ni izvedel dodatnih dejanj (npr. zaslišanje prič), ki bi potrdila ali ovrgla zavezančeve trditve. Skladno z načelom sorazmernosti naj bi davčni organ v dvomu odločil v korist davčnega zavezanca. Glede na to, da je pri cenitvenih postopkih dokazni standard dovoljen po stopnji verjetnosti, je že s tem stopnja prepričanja omejena na najnižjo možno mero, prisotnost dvoma pa ostaja. Vendar mora davčni organ ne glede na to s čim večjo mero prepričanja ugotoviti verjetno davčno osnovo ter dosledno obrazložiti, katere dokaze je upošteval in izvedel ter katerih ne. V kolikor torej davčni organ ne upošteva temeljnih načel, prihaja do nezakonitih odločitev.

Glede »spornega« 68. člena ZDavP-2 so v pripravi spremembe, s katerimi bo zakonodajalec glede na trenutno veljavna določila še koreniteje posegel v zasebno premoženje davčnih zavezancev. Glavni predvideni spremembi sta določitev davčne stopnje, ki naj bi bila 70 %, ter sprememba obdobja, v katerem se postopek odmere davka od nenapovedanih dohodkov lahko uvede, in sicer za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih desetih let pred letom, v katerem je bil postopek uveden (sprememba s sedaj veljavnih petih let). Zakonodajalec sicer pri predlagani spremembi daljšega obdobja, to je s

petih na deset let, v katerem sme davčni organ uvesti postopek za odmero davka, trdi, da ne gre za retroaktivno uporabo zakona, saj je sodna praksa že večkrat zavzela stališče, da institut obdavčitve nepojasnjenelega vira ni uzakonjen na novo, ampak gre le za poseben način izvedbe cenitve kot postopka za ugotavljanje verjetne davčne osnove, ki velja že od leta 1997 dalje po ZDavP.

Pri primerjavi dveh predhodnikov ZDavP-2 – to sta ZDavP in ZDavP-1 ugotavljam, da je bila sedanja opredelitev za oceno davčne osnove v primeru fizične osebe po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 v današnji ureditvi primerljivi obliki vključena že v četrti odstavek ZDavP-1. Razlika je le v besedi *precej* oziroma *znatno*, medtem ko ZDavP instituta v takem smislu ni vseboval. Pri besedi *precej* je davčnemu organu prepuščen dokaj velik manevrski prostor, morda bi zakonodajalec obseg vendarle moral v luči enake obravnave davčnih zavezancev določneje opredeliti, saj je pri ugotavljanju pogoja *precej* morda dopustno preveč svobode, kar lahko ogrozi enakopravno obravnavo davčnih zavezancev na ozemlju Republike Slovenije.

Če sklepamo po do sedanjih že zaključenih primerih cenitve davčne osnove nenapovedanih dohodkov, ki so bili uvedeni za največ pet let in pri katerih davčni zavezanci – fizične osebe svojih navedb glede pridobitve premoženja davčnemu organu niso mogli dokazati (sodeč po članku iz leta 2012 (DURS v štirih letih odmeril 17,5 milijonov evrov dodatnega davka) je to uspelo le petim od 137-ih), bodo v dvakrat daljšem obdobju dokazovanja težave za davčne zavezance še toliko večje, kot tudi njihov dvom in nezaupanje v izvedbo cenitvenih postopkov v primeru nenapovedanih dohodkov.

Iz DURS-ovih poročil sem ugotovila, da se je DURS z ocenjevanjem davčne osnove po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 začel resneje ukvarjati v drugi polovici leta 2008, čeprav je institut kot tak bil uveljavljen že od 1. 1. 2005 v 113. členu ZDavP-1. Sklepamo lahko, da DURS zakonskih določb cenitve davčne osnove v primeru nepojasnjenih dohodkov fizične osebe v obdobju treh let sploh ni izvajal. Če je torej institut bil uveljavljen v letu 2005, pomeni, da DURS za tovrstno postopanje pred letom 2005 tako nima pravne podlage in izvajanje teh določil za obdobja pred letom 2005 ni zakonito, saj je eden izmed elementov zakonitosti tudi prepoved retroaktivnosti. Tako je posredno kršeno tudi določilo pravne države (2. člen Ustave) in njegovega elementa zaupanja v pravo. Glede na to, da ZDavP-2 preferira listinske dokaze, bi bilo za obdobje pred uveljavitvijo od davčnih zavezancev takšna dokazila tudi sporno zahtevati. DURS-ova letna poročila podatkov o izvedbi postopkov po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 podrobneje ne razčlenijo, tako da na tem mestu ne morem trditi, ali so bili postopki po zadevnem členu izvajani tudi za obdobja pred letom 2005 ter ali je tako prišlo do neustavnosti in nezakonnosti.

Ne gre zanemariti dejstva, da je DURS sam, po poglobljenem preučevanju in že odmerjenem dobršnem delu dodatnih davčnih obveznosti podal Ministrstvu za finance predloge za spremembo določbe petega odstavka 68. člena ZDavP-2. DURS sicer v

poročilu konkretnije ne zapiše navedb, ki jih je posredoval Ministrstvu za finance, zapiše pa, da je Ministrstvu za finance zaradi ohlapnih zakonskih določb, ki omogočajo različne pravne razlage posameznih pravnih vprašanj in ki s tem pod vprašanje postavljajo tudi pravilnost in zakonitost odločitev, podal predlog za spremembo dotičnega člena. Ali gre torej dejanje DURS-a razumeti kot klic na pomoč glede na trenutno konkretiziran peti odstavek 68. člena ZDavP-2? Vendar dvom o zakonitosti že zaključenih postopkov cenitve davčnih osnov po 68. členu ZDavP-2 ostaja, saj je dvom v pravilnost in zakonitost odločitev izrazil kar sam davčni organ, ki po zadevni določbi postopa. DURS je tako navedel »ohlapne zakonske določbe, ki omogočajo različne pravne razlage pravnih vprašanj in s tem pod vprašanje postavljajo tudi pravilnost in zakonitost odločitev (točna opredelitev vrste in narave davka, določitev načina izračuna povprečne stopnje, nedvomna opredelitev potrebe po prijavi premoženja pred uvedbo postopka«. Če torej izhajam iz vsebine magistrskega dela opredeljenih načel (tako po ZDavP-2 kot tudi po ZUP-u ter nenazadnje tudi ustavnih določil kot temelja naše družbe), obstaja možnost, da vsi davčni zavezanci niso bili v enakih primerih obravnavani enako, kar pomeni kršitev ustavnega določila o enakem varstvu pravic, saj je DURS sam zapisal, da ohlapne zakonske določbe omogočajo različne razlage pravnih vprašanj. Kot drugo je davčnemu organu dopuščena precejšnja mera samovoljnosti, saj peti odstavek 68. člena eksaktno ne opredeli, kakšno nesorazmerje mora davčni organ ugotoviti, da lahko prične s cenitvijo davčne osnove po petem odstavku 68. člena. V petem odstavku 68. člena je namreč zapisano: »če davčni organ ugotovi, da davčni zavezanec – fizična oseba razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki *precej* presegajo dohodke«. Beseda *precej* tako lahko dopušča veliko mero arbitrarnosti pri izvajanju postopkov oziroma že pri samem začetku, saj v kolikor pogoj *precej* ni izpolnjen, do postopka cenitve davčne osnove po petem odstavku 68. člena sploh ne pride. Ni pa dilem, ali je cenitev davčne osnove res v diskreciji davčnega organa, saj v kolikor davčni organ davčne osnove ne more določiti po enem izmed v 68. členu ZDavP-2 opredeljenih razlogov, je po uradni dolžnosti dolžan speljati postopek cenitve davčne osnove (in ni prostora za arbitrarnost), saj bi bila v nasprotnem primeru njegova odločitev zaradi neugotovljenega dejanskega stanja odraz nezakonnosti.

Glede na občutljivo razmerje poseganja v premoženje zavezancev bi zakonodajalec moral pred sprejetjem novih določb temeljito razmisliti, kako bodo postopki odmere davka potekali v praksi, še več, ali bodo ustavna načela ter nadalje temeljna načela davčnega postopka dosledno upoštevana, saj bi sicer šlo za kršitve temeljnih načel davčnega postopka, kar privede do nezakonitih odločitev, s katerimi se poseže v premoženje davčnih zavezancev.

Poudarjam, da sklepa nikakor ne gre razumeti kot branitve davčnih zavezancev, ki so svoje dohodke zamolčali ali jih pridobili na kakršenkoli nepošten način, saj sem v tem primeru mnenja, da so dolžni poravnati davek. V kolikor bi jim plačilo davka ne bilo naloženo, bi tudi na tem mestu prišlo do kršitve ustavnega načela enakosti, pri čemer bi bili davčni zavezanci neenako obravnavani (različno obračunan davek glede na isto davčno osnovo).

Kar poudarjam in kar je bil poglobitni namen magistrskega dela je, da morajo biti v davčnih postopkih upoštevana in zasledovana ustavna določila, kot tudi temeljni principi davčnega prava, saj je le na ta način lahko dosežena pravna varnost davčnih zavezancev.

## LITERATURA IN VIRI

1. Androjna, V. (1992). *Upravni postopek in upravni spor*. Ljubljana: Časopisni zavod Uradni list Republike Slovenije.
2. Čokelc, S. (b.l.). Metode za cenitev davčne osnove. Najdeno 6. junija na spletnem naslovu <http://www.revidicom.si/index.php/clanki/category/1-stanko-cokelc?download=24:metode-za-cenitev-davcne-osnove-2007-2008&start=10>
3. Davčna uprava Republike Slovenije. (2013a). *Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2012*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
4. Davčna uprava Republike Slovenije. (2013b). *Ciljno usmerjeni nadzori prijave in premoženja odmere davka v teh primerih*. (interno gradivo). Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
5. Davčna uprava Republike Slovenije. (2012a). *Poročilo o delu Davčne uprave RS v letu 2011*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
6. Davčna uprava Republike Slovenije. (2012b). *Zapisnik št. 0610-1571/2011-6- 11-210-03 z dne 31. 1. 2012, odločba št. DT 0610-157/2011-14- 11-210-03 z dne 30. 3. 2012*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
7. Davčna uprava Republike Slovenije. (2010a). *Poročilo Davčne uprave Republike Slovenije o pobiranju dajatev in boju proti davčnim utajam s predlogi ukrepov*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije.
8. Davčna uprava Republike Slovenije. (2010b). *Priročnik. Odmera davka v primeru nesorazmernega pridobivanja premoženja in trošenja sredstev fizične osebe*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije
9. Državni zbor Republike Slovenije. (2006) Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije. *Predlog Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2) - prva obravnava*. (Št. 99, letnik XXXII, 20. september 2006). Ljubljana: Državni zbor Republike Slovenije.
10. Državni zbor Republike Slovenije. (2004). Poročevalec Državnega zbora Republike Slovenije. *Predlog Zakona o davčnem postopku (ZDavP-1) - nujni postopek*. (Št. 48, 5. april 2004). Ljubljana: Državni zbor Republike Slovenije.
11. *Durs v štirih letih odmeril 17,5 milijonov evrov dodatnega davka*. Najdeno 3. julija 2013 na spletnem naslovu <http://www.rtv slo.si/gospodarstvo/durs-v-stirih-letih-odmeril-17-5-milijona-evrov-dodatnega-davka/282966>
12. Ferčič, A. (2006). Načelo varstva zaupanja v pravo in ZDoh-1D. *Pravna praksa: časopis za pravna vprašanja*, 25(9), 6–8.
13. Godec, A. (2006). Pritožba v davčnem postopku. *Davčno-finančna praksa*, 7(3), 20–23.
14. Grafenauer, B., & Breznik, J. (2005). *Upravni postopek in upravni spor*. Ljubljana: GV založba.
15. Horvat, M. (2005). Določitev davkov z zakonom. *Javna uprava*, 41(2-3), 300–312.
16. Horvat, M. (2006). Davčna reforma in zaupanje v pravo. *Javna uprava*, 42(2-3), 485–509.
17. Jerovšek, T., & Kovač, P. (2008). *Posebni upravni postopki*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.

18. Jerovšek, T., & Kovač, P. (2010). *Upravni postopek in upravni spor*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
19. Jerovšek, T., Simič, I., Škof, B., Kovač, P., Wakounig, M., Jerman, S., Krisper Mendušič, M., Klepac, K., Jenko, P., Štemberger, M., Erbida Golob, M., Centa-Debeljak, M., Grum, O., Musar, I., Premuš, S., & Hadjar, R. (2008). *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*. Ljubljana: Davčno izobraževalni inštitut; Maribor: Davčno finančni raziskovalni inštitut.
20. Jerovšek, T., Trpin, G., Bugarič, B., Horvat, M., Kerševan, E., Kovač, P., Mužina, A., Pličanič, S., Vesel, T., & Virant, G. (2004). *Zakon o splošnem upravnem postopku s komentarjem*. Ljubljana: Inštitut za javno upravo pri Pravni fakulteti.
21. Kaučič, I., & Grad, F. (2008). *Ustavna ureditev Slovenije*. Ljubljana: GV založba.
22. Kesner-Škreb, M., & Kuliš, D. (2010). *A citizen's guide to taxation*. Zagreb: Institut za javne financije.
23. Kocjančič, R., Ribičič, C., Grad, F., & Kaučič, I. (2009). *Ustavno pravo Slovenije*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
24. Klun, M. (2010). *Davčni sistem*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
25. Kobal, A. (2011a). Problemi načela materialne resnice v davčnih zadevah. *Davčno-finančna praksa*, 12(5), 8–14.
26. Kobal, A. (2011b). Ali je pristop k cenitvi davčne osnove res lahko v diskreciji davčnega organa. Najdeno 15. avgusta 2013 na spletnem naslovu <http://www.findinfo.si/Clanki/Besedilo.aspx?SOPI=FCLN101D20110602N0P1139032097>
27. Kobal, A. (2011c). Dokazni postopek kot bistvena sestavina davčnih inšpekcijskih nadzorov. *Podjetje in delo*, 37(3-4), 550–574.
28. Kobal, A., & Pevec, A. (2012). Primerjalnopравни pogled na aktualna vprašanja davčnega ugotovitvenega postopka. *Podjetje in delo*, 38(3-4), 585–603.
29. Korže, B. (2010). *Davčno pravo*. Skripta. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
30. Kovač, P. & Konečnik, T. (2007). Novosti davčnega inšpekcijskega nadzora po ZDavP-2. *Uprava*, 5(2), 29–50.
31. Kovač, P. (2012). Selected Slovene Tax Procedure Act's Simplifications and theirs Implementatiton. *Podjetje in delo*, 38(2), 395–416.
32. Kovač, P. (2006a). Načela davčnega postopka. *Pravna praksa: časopis za pravna vprašanja*, 25(29-30), 8–10.
33. Kovač, P. (2006b). Postopkovna vprašanja davčnega inšpekcijskega nadzora – med učinkovitostjo in varstvom pravic zavezancev. *Javna uprava*, 42(2-3), 273–297.
34. Kranjec, M. (2005). Davčni sistem za 21. stoletje?. *Javna uprava*, 41(2-3), 271–285.
35. Letnar Černič, J. (2011, 6. maj). Človekove pravice v davčnih postopkih. Najdeno 18. marca 2013 na spletnem naslovu <http://www.iusinfo.si/DnevneVsebine/Kolumna.aspx?id=67080>
36. Marinović, D. (2007). Vloga organa druge stopnje v davčnem postopku. *Podjetje in delo*, 33(8), 1838–1851.



37. Maučec, M. (2012a). Cenitev davčne osnove nepojasnjenih dohodkov fizične osebe - pravne podlage in postopek pridobivanja podatkov za davčni nadzor davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 (1. del). *Davčno-finančna praksa*, 13(5), 5–11.
38. Maučec, M. (2012b). Cenitev davčne osnove nepojasnjenih dohodkov fizične osebe - davčni nadzor davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 (2. del). *Davčno-finančna praksa*, 13(6), 13–17.
39. Ministrstvo za finance. (2012). *Odločba št. DT 499-21-87/2012-2 z dne 28. 11. 2012*. Ljubljana: Ministrstvo za finance.
40. Ministrstvo za finance. (2013). *Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku – skrajšani postopek – predlog za obravnavo na Vladi RS* (vladno gradivo). Ljubljana: Ministrstvo za finance.
41. Ošlak, N. (2000). Davčni zavezanec v davčnem postopku. *Gospodarski vestnik*, 49(36), 66–67.
42. Pavčnik, M. (2005). Narava pravne države. *Javna uprava*, 41(2-3), 573–586.
43. Pernek, F. (2001). *Finančno pravo in javne finance. Splošni del*. Maribor: Pravna fakulteta.
44. 25. redna seja Vlade. *Vlada določila besedilo novele Zakona o davčnem postopku*. (26. 9. 2013). Najdeno 26. septembra na spletnem naslovu [http://www.vlada.si/nc/medijsko\\_sredisce/sporocila\\_za\\_javnost/sporocilo\\_za\\_javnost/article/25\\_redna\\_seja\\_vlade\\_41618/?tx\\_ttnews%5BbackPid%5D=1](http://www.vlada.si/nc/medijsko_sredisce/sporocila_za_javnost/sporocilo_za_javnost/article/25_redna_seja_vlade_41618/?tx_ttnews%5BbackPid%5D=1)
45. Polič, F. (2008). *Vodnik skozi davčni postopek*. Maribor: Davčna hiša Bilans d.o.o.
46. Rošic Feguš, V. (2011). Kriteriji načela sorazmernosti v ustavosodni presoji Ustavnega sodišča RS ter sodni praksi Sodišča EU. *Podjetje in delo*, 37(8), 1752–1769.
47. Sinkuniene, K. (2005). Taxation Principles in Tax Culture: Theoretical and Practical Aspects. *Organizacijø Vadyba: Sisteminiai Tyrimai*, 35, 177–192.
48. Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije, 11. 5. 2004, U 923/2003.
49. Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije, 4. 10. 2004, U 1880/2002.
50. Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije, 13. 10. 2008, U 2454/2006.
51. Sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije, 18. 10. 2005, U 1783/2002.
52. Sodba Vrhovnega sodišča Republike Slovenije, 13. 9. 1995, U 73/94-7.
53. Šinkovec, J., & Tratar, B. (2002). *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*. Lesce: Oziris.
54. Škof, B., & Pevec, A. (2012). Omejitve načela zakonitosti v davčnem pravu s prikazom reševanja nekaterih kolizij. *Davčno-finančna praksa*, 13(1), 10–13.
55. Škof, B. (2005). Nekateri pogledi na novi Zakon o davčnem postopku. *Gospodarski subjekti na trgu eno leto po vstopu v Evropsko unijo (pravo družb, zamudne obresti, upravni in sodni organi EU, davčna reforma, poslovodne osebe, javna podjetja in javni zavodi) / Trinajsto Posvetovanje o aktualni problematiki s področja gospodarskega prava*, 26. do 28. maj 2005 (str. 221–227). Maribor: Inštitut za gospodarsko pravo.
56. Škof, B., Wakounig, M., Tičar, B., Jerman, S., Kobal, A., & Ferčič, A. (2007). *Davčno pravo*. Maribor: Pravna fakulteta in Davčno-finančni raziskovalni inštitut.
57. Šturm, L. (1995). Ustavno načelo enakosti. *Zbornik znanstvenih razprav*, 269–301.

58. Šturm, L., Arhar, F., Plauštajner, K., Rijavec, V., Toplak, L., Blaha, M., Bučar, F., Čebulj, J., Deisinger, M., Dular, J., Friedl, J., Grasselli, A., Jadek-Pensa, D., Jaklič, K., Jambreč, P., Jerovšek, T., Klemenčič, G., Končina Peternel, M., Kresal, B., Mavčič, A., Mozetič, M., Novak, M., Orehar Ivanc, M., Pernuš-Grošelj, B., Pirnat, R., Ribarič, M., Sladič, J., Sovdat, J., Steinman, T., Šorli, M., Trpin, G., Trampuž, M., Virant, G., Vljaj, S., Zakrajšek, F., Zalar, B., & Zupančič, B. M. (2010). *Komentar Ustave Republike Slovenije: dopolnitev*. Kranj: Fakulteta za državne in evropske študije, Trajanus.
59. Tratar, B., & Kruhar Puc, R. (2005). *Novi davčni postopek: Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1) s pojasnili in primeri iz prakse*. Lesce: Legat.
60. Trpin, G. (2006). Postopek občevanja med državljanji in organi javnih oblasti – novi koncept splošnega upravnega postopka. *Javna uprava*, 42(2-3), 257–272.
61. Trotman-Dickenson, D.I. (1996). *Economics of the Public Sector*. Houndmills, Basingstoke, Hampshire and London: Macmillan.
62. Ustava Republike Slovenije. *Uradni list RS* št. 33/1991, 42/1997, 66/2000, 24/2003, 69/2004, 68/2006.
63. Wakounig, M. (1998). *Davčno inšpiciranje in cenitev davčne osnove*. Ljubljana: MFB Consulting.
64. Zakon o davčnem postopku /ZDavP-1/. *Uradni list RS* št. 21/2006-UPB2 (58/2006 popr.).
65. Zakon o davčnem postopku /ZDavP/. *Uradni list RS* št. 18/1996, 78/1996 *Skl. US*: U-I-376/96, 87/1997, 35/1998 *Odl. US*: U-I-376/96-9, 82/1998, 91/1998, 1/1999-ZNIDC, 108/1999, 37/2001 *Odl. US*: U-I-18/98-20, 97/2001, 31/2003 *Odl. US*: U-I-72/00-15, 33/2003 *Skl. US*: U-I-108/99-14, 105/2003 *Odl. US*: U-I-252/00-12, 16/2004 *Odl. US*: U-I-233/01-14, 42/2004, *Odl. US*: U-I-329/02-7.
66. Zakon o davčnem postopku /ZDavP-2/. *Uradni list RS* št. 13/2011-UPB4, 32/2012, 94/2012.
67. Zakon o davčni službi /ZDS-1/. *Uradni list RS* št. 1/2007-UPB2, 40/2009, 33/2011.
68. Zakon o inšpekcijskem nadzoru. *Uradni list RS* 43/2007-UPB1.
69. Zakon o splošnem upravnem postopku. *Uradni list RS* št. 24/2006-UPB2, 105/2006-ZUS-1, 126/2007, 65/2008, 47/2009 *Odl.US*: U-I-54/06-32 (48/2009 popr.), 8/2010, 82/2013.

## **PRILOGE**



## Priloga 1: Primerjava določb odmere davka v posebnih primerih po ZDavP, ZDavP-1 ter ZDavP-2

Tabela 1: Primerjava določb odmere davka v posebnih primerih po ZDavP, ZDavP-1 ter ZDavP-2

	ZDavP (39. člen)	ZDavP-1 (113. člen)	ZDavP-2 (68. člen)
<b>Pogoji/razlogi za oceno davčne osnove</b>	<p>(1) Davčni organ ugotovi davčno osnovo z oceno, če:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- davčni zavezanec ne vloži davčne napovedi ali ne predloži davčnega obračuna davčnemu organu ali ju vloži oziroma predloži brez podatkov, potrebnih za ugotovitev davčne obveznosti;</li><li>- ugotovi, da temelji davčna napoved oziroma davčni obračun na neresničnih ali nepravilnih podatkih;</li><li>- ugotovi, da napovedani prihodki oziroma prihodki, izkazani v davčnem obračunu, niso sorazmerni napovedanim odhodkom oziroma odhodkom, izkazanim v davčnem obračunu, razen če zavezanec navede upravičene razloge;</li><li>- davčni zavezanec na zahtevo davčnega organa ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi, ali so knjige in evidence vsebinsko napačne ali če kažejo take bistvene formalne pomanjkljivosti, ki opravičujejo sum glede njihove vsebinske pravilnosti;</li><li>- delodajalec ne predloži podatkov o obračunu in plačilu davka iz osebnih prejemkov, ki jih je izplačal.</li></ul>	<p>(1) Če davčni organ ugotovi, da podatki, ki jih je bil davčni zavezanec dolžan predložiti na ustrezen način na podlagi zakona o obdavčenju in tega zakona, ne ustrezajo dejanskemu stanju ali jih davčni zavezanec ni predložil na ustrezen način, pa bi jih moral, ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo in na tej podlagi odmeri davek, pod pogoji in na način, določen s tem členom. Cenitev je ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu, da določi verjetno davčno osnovo.</p>	<p>(1) Davčni organ lahko ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo in na tej podlagi odmeri davek, če:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- zavezanec za davek ne vloži davčne napovedi ali ne predloži obračuna davka davčnemu organu ali ju vloži oziroma predloži brez podatkov, potrebnih za ugotovitev davčne obveznosti;</li><li>- fizična oseba ne napove dohodkov;</li><li>- ugotovi, da temelji davčna napoved oziroma obračun davka na neresničnih ali nepravilnih podatkih;</li><li>- ugotovi, da napovedani prihodki oziroma prihodki, izkazani v obračunu davka, niso sorazmerni napovedanim odhodkom oziroma odhodkom, izkazanim v davčnem obračunu, razen če davčni zavezanec navede upravičene razloge;</li><li>- zavezanec za davek na zahtevo davčnega organa ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi, ali so knjige in evidence vsebinsko napačne ali če kažejo take bistvene formalne pomanjkljivosti, ki opravičujejo dvom o njihovi vsebinski pravilnosti;</li><li>- delodajalec ne predloži podatkov o davčnem odtegljaju od dohodkov iz zaposlitve.</li></ul>

se nadaljuje

## nadaljevanje

	ZDavP (39. člen)	ZDavP-1 (113. člen)	ZDavP-2 (68. člen)
<b>Vir podatkov za oceno davčne osnove</b>	<p>(2) Davčni organ oceni davčno osnovo na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki jih zbere v ugotovitvenem postopku, kot so podatki o številu zaposlenih, izplačanih osebnih prejemkih, prihodkih in odhodkih, vrednosti premoženja, proizvodnih kapacitetah oziroma opremljenosti ter lokaciji poslovnih prostorov.</p> <p>(3) Pri oceni davčne osnove se lahko davčni organ opre tudi na podatke pri osebah, ki opravljajo enako ali podobno dejavnost in pri povezanih osebah, kot so podatki o številu zaposlenih, izplačanih osebnih prejemkih, prihodkih, odhodkih, vrednosti premoženja, proizvodnih kapacitetah oziroma opremljenosti ter lokaciji poslovnih prostorov.</p>	<p>(2) Če je davčnemu organu poznan del prihodkov ali del odhodkov, se verjetna davčna osnova lahko določi na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki jih davčni organ zbere v ugotovitvenem postopku v zvezi z zavezancem, njegovimi družinskimi člani in povezanimi osebami, kot so podatki o številu zaposlenih, izplačanih plačah in drugih dohodkih iz zaposlitve, prihodkih in odhodkih, opravljenih dobavah, nabavah in storitvah, vrednosti premoženja in drugih zunanjih znakov posedovanja premoženja, proizvodnih kapacitetah oziroma opremljenosti ter lokaciji poslovnih in stanovanjskih prostorov, številu najemnikov ter obdobju oddajanja v najem.</p> <p>(3) Če davčni organ nima na razpolago podatkov iz drugega odstavka tega člena, oceni davčno osnovo z uporabo podatkov iz drugega odstavka tega člena pri davčnih zavezancih, ki so v istem davčnem obdobju in v podobnih okoliščinah opravljali enako ali podobno dejavnost oziroma opravljali enake ali podobne dobave in storitve oziroma dosegali primerljive vrste dohodkov. V tem primeru davčni organ odmeri davek za davčno obdobje, kot je določeno z zakonom o obdavčenju od ocenjene davčne osnove.</p>	<p>(2) Cenitev je ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu določiti verjetno davčno osnovo.</p> <p>(3) Če je davčnemu organu poznan del prihodkov ali del odhodkov, se verjetna davčna osnova lahko določi na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki jih davčni organ zbere v ugotovitvenem postopku v zvezi z zavezancem za davek, njegovimi družinskimi člani in povezanimi osebami, kot so podatki o številu zaposlenih, izplačanih plačah in drugih dohodkih iz zaposlitve, prihodkih in odhodkih, opravljenih dobavah, nabavah in storitvah, vrednosti premoženja, in drugih zunanjih znakov posedovanja premoženja, proizvodnih kapacitetah oziroma opremljenosti ter lokaciji poslovnih in stanovanjskih prostorov, številu najemnikov ter obdobju oddajanja v najem.</p> <p>(4) Če davčni organ nima na razpolago podatkov iz tretjega odstavka tega člena, oceni davčno osnovo z uporabo podatkov iz tretjega odstavka tega člena pri zavezancih za davek, ki so v istem davčnem obdobju in v podobnih okoliščinah opravljali enako ali podobno dejavnost oziroma opravljali enake ali podobne dobave in storitve oziroma dosegali primerljive vrste dohodkov. V tem primeru davčni organ odmeri davek za davčno obdobje, kot je določeno z zakonom o obdavčenju od ocenjene davčne osnove.</p>

se nadaljuje

nadaljevanje

	ZDavP (39. člen)	ZDavP-1 (113. člen)	ZDavP-2 (68. člen)
<b>Obrnjeno dokazno breme</b>	(4) Z oceno določena davčna osnova se zniža, če zavezanec dokaže, da je osnova nižja.	(5) Verjetna davčna osnova oziroma z oceno določena davčna osnova po tem členu se zniža, če zavezanec za davek dokaže, da je nižja.	(6) Verjetna davčna osnova oziroma z oceno določena davčna osnova po tem členu se zniža, če zavezanec za davek dokaže, da je nižja.
<b>Cenitev davčne osnove v primeru nepojasnjenih dohodkov fizične osebe</b>	/	(4) Če davčni organ ugotovi, da davčni zavezanec – fizična oseba razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki znatno presegajo dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal, ali če je davčni organ na drugačen način seznanjen s podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec – fizična oseba oziroma s trošenjem davčnega zavezanca – fizične osebe ali s podatki o pridobljenem premoženju davčnega zavezanca – fizične osebe, se davek odmeri od ugotovljene razlike med vrednostjo premoženja (zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja), sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, ki so bili obdavčeni, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačajo. Postopek za odmero davka po tem odstavku se lahko uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih pet let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden. Od tako ugotovljene osnove se plača davek po povprečni stopnji dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega obdobja.	(5) Če davčni organ ugotovi, da davčni zavezanec – fizična oseba razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki precej presegajo dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal, ali če je davčni organ na drugačen način seznanjen s podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec – fizična oseba, oziroma s trošenjem davčnega zavezanca – fizične osebe ali s podatki o pridobljenem premoženju davčnega zavezanca – fizične osebe, se davek odmeri od ugotovljene razlike med vrednostjo premoženja (zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja), sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, ki so bili obdavčeni, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačajo. Postopek za odmero davka po tem odstavku se lahko uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih pet let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden. Od tako ugotovljene osnove se plača davek po povprečni stopnji dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega obdobja.

*Vir: Prirejeno po ZDavP, ZDavP-1, ZDavP-2.*





## Priloga 2: Poziv za prijavo premoženja in obrazec Prijava premoženja davčnega zavezanca – fizične osebe z navodili za izpolnjevanje

VZOREC POZIVA – DAVČNI ZAVEZANEC



REPUBLIKA SLOVENIJA  
MINISTRSTVO ZA FINANCE  
DAVČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE  
DAVČNI URAD-----

Številka:  
Datum:

DAVČNA TAJNOST

Ime Priimek (fizična oseba)  
Ulica hišna številka  
0000 Kraj

### ZADEVA: Poziv k predložitvi prijave premoženja

Spoštovani,

na podlagi 13. člena Zakona o davčni službi (v nadaljevanju ZDS-1 (Ur. l. RS, št. 1/2007 – UPB2) / 18. člena Zakona o davčni službi (v nadaljevanju ZDS-1 (Ur. l. RS, št. 1/2007 – UPB2) in 69. člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2 (Ur. l. RS, št. 117/2006 in 24/2008-ZDDKIS) v povezavi s petim odstavkom 68. člena istega zakona vas kot davčnega zavezanca – fizično osebo, ki razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki precej presegajo dohodke, ki ste jih napovedali v obdobju \_\_\_\_\_,

### **p o z i v a m o,**

da Davčnemu uradu \_\_\_\_\_ v roku \_\_\_\_ (praviloma naj bo 20 dnevni rok) dni od dneva vročitve tega poziva predložite podatke o svojem premoženju ali delih premoženja na obrazcu »**Prijava premoženja davčnega zavezanca – fizične osebe**«, ki je priložen temu pozivu.

Podatke o premoženju je treba popisati po stanju na dan prijave premoženja v obsegu in na način, kot ga določa 69. člen ZDavP-2 in navodilo za izpolnitev obrazca prijave premoženja, ki je priloženo obrazcu za prijavo premoženja.

V svoji prijavi ali v prijavi premoženja zakonca oziroma skrbnika ste dolžni prijaviti tudi premoženje vašega otroka do 18. leta starosti.

Zahteva temelji na določbi prvega odstavka 69. člena ZDavP-2, po kateri sme davčni organ v primerih iz petega odstavka 68. člena ZDavP-2 (to je, ko ugotovi, da davčni zavezanec – fizična oseba razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki precej presegajo dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal, ali če je davčni organ na drugačen način seznanjen s podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec – fizična oseba, oziroma s trošenjem davčnega zavezanca – fizične osebe ali s podatki o pridobljenem premoženju davčnega zavezanca

– fizične osebe) davčnega zavezanca – fizično osebo pozvati, da mu predloži podatke o svojem premoženju.

Davčni urad ..... na podlagi podatkov, ki jih je pridobil pri opravljanju nalog davčne službe, ugotavlja / je seznanjen da <sup>(1)</sup>:

- je v vaši lasti naslednja premočnina ..... (npr.: osebno vozilo znamke *PORSCHE 911 TURBO*, približna tržna vrednost po podatkih z interneta 117.000 EUR),
- imate v finančnem najemu naslednjo premočnino..... (npr.: osebno vozilo znamke *MERCEDES BENZ ML 63 AMG*, približna tržna vrednost po podatkih z interneta 142.290 EUR),
- razpolagate z naslednjimi nepremičninami .....,
- imate naslednje premoženjske pravice .....,
- imate v lasti naslednje vrednostne papirje (*število vrednostnih papirjev po vrsti*).....,
- imate v lasti naslednje lastniške deleže v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja .....,
- imate na računih v bankah in hranilnicah .....
- imate iz naslova obligacijskih razmerij naslednje terjatve
- imate oz. ste imeli izdatke za osebno potrošnjo (npr. adaptacije nepremičnin, dozidave, obdarovanja, draga in večkratna potovanja, druga nadpovprečna trošenja, .....)

Iz davčnemu uradu predloženih davčnih napovedi (npr. dohodninskih napovedi, napovedi za odmero davka na promet nepremičnine ipd.) za obdobje ..... (npr.: od leta 2000 do 2007), ki ste jih vložili kot davčni zavezanec – fizična oseba, je razvidno, da napovedani bruto dohodki v tem obdobju znašajo ..... EUR, in sicer:

- *potrebno je navesti dohodke po davčnem obdobju, po njihovih vrstah in bruto zneskih.*

Na podlagi navedenega izhaja, da vaša sredstva (*premoženje ali poraba sredstev*) precej presegajo dohodke, ki ste jih kot davčni zavezanec – fizična oseba napovedali v davčnem obdobju ..... Zato vas pozivamo, da nam v skladu z določili 69. člena ZDavP- 2 za davčne potrebe v zgoraj določenem roku predložite podatke o svojem premoženju ali delih premoženja, ki ga imate v lasti.

Obenem vas naprošamo, da za obdobje od \_\_\_\_\_ dalje k prijavi premoženja predložite tudi podatke in dokaze o vaših obdavčenih dohodkih, ki v tem pozivu niso navedeni, in dohodkih oziroma prejemkih, od katerih se davek ne plačuje (darila, dediščine, posojila, prejete odškodnine, zavarovalnine, vrnitve premoženja, zamudne obresti ipd.).

#### **Opozorila:**

Za premoženje, ki v prijavi premoženja ni prijavljeno, se v skladu z desetim odstavkom 69. člena ZDavP-2 šteje, da je pridobljeno v obdobju od zadnje prijave premoženja, če fizična oseba ne dokaže drugače. V primeru, če prijava premoženja ne zajema predpisanih podatkov, se kot prijavljena vrednost premoženja šteje le vrednost gospodinjske opreme, vrednost običajnih uporabnih predmetov in osebnih predmetov, ki so v lasti fizične osebe, vendar največ do zneska 20.000 eurov (deveti odstavek 69. člena ZDavP-2).

Davčnemu organu se v primeru, če davčni zavezanec svojih dohodkov v preteklih davčnih obdobjih ni ustrezno davčno obravnaval, v skladu s 55. členom in 63. členom ZDavP-2 lahko še vedno predložijo davčne napovedi, davčni obračuni ali popravljeni davčni obračuni (na podlagi davčnega instituta samoprijave). Zavezanec za davek – fizična oseba, ki plača davek na podlagi samoprijave se po določbi 396. člena in 399. člena ZDavP-2 ne kaznuje za prekršek. Samoprijava je možna vse do vročitve sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma do začetka postopka o prekršku oziroma kazenskega postopka.

V primeru, če davčni zavezanec – fizična oseba zahtevane prijave premoženja ne predloži ali jo predloži po poteku določenega roka, se takšna opustitev šteje za davčni prekršek po 3. točki 394. člena ZDavP-2, za katerega je predpisana globa v znesku 200 evrov.

V kolikor zahtevana prijava premoženja ne bo predložena v roku, se bo davčni organ o tem, ali bo uvedel postopek odmere davka z davčno cenitvijo po petem odstavku 68. člena ZDavP-2, odločil na podlagi njemu dostopnih podatkov.

Lepo pozdravljeni.

Priimek in ime direktorja / pooblaščenice osebe,  
Naziv

Lastnoročni podpis

Priloge:

žig organa

**Opomnik:** 1 - podatki o sredstvih, premoženju ali potrošnji sredstev za privatne potrebe naj se ugotavljajo in v pozivu navedejo (kolikor je mogoče) na način in v obsegu, kot izhaja iz obrazca prijave premoženja. Prav tako se navede vir pridobljenih podatkov, razen v primeru podatkov in obvestil, zbranih v skladu s 14. tč . 1. odstavka 18. člena ZDS-1v povezavi z 10. odstavkom istega člena.



## PRIJAVA PREMOŽENJA DAVČNEGA ZAVEZANCA - FIZIČNE OSEBE

na podlagi 69. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/2006)  
na dan \_\_\_\_\_

### 1. Podatki o davčnem zavezancu - fizični osebi

Ime in priimek			
Davčna številka		Rezident RS	DA NE
Datum rojstva		Kraj rojstva	
Stalno prebivališče (ulica, hišna št., poštna št. in pošta)			
Začasno prebivališče (ulica, hišna št., poštna št. in pošta)			
Delodajalec (naziv, sedež in davčna številka)			

### 2. Podatki o zakoncu oziroma osebi, ki živi z davčnim zavezancem v življenjski skupnosti, ki je po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih v pravnih posledicah izenačena z zakonsko zvezo oziroma osebi, ki živi z davčnim zavezancem v registrirani istospolni partnerski skupnosti

Ime in priimek			
Davčna številka		Rezident RS	DA NE
Datum rojstva		Kraj rojstva	
Stalno prebivališče (ulica, hišna št., poštna št. in pošta)			
Začasno prebivališče (ulica, hišna št., poštna št. in pošta)			
Delodajalec (naziv, sedež in davčna številka)			

Davčni zavezanec:

Davčna številka:

### 3. Podatki o otrocih

Zap. št.	Ime in priimek	Davčna številka	Datum rojstva	Rezident RS	Stalno prebivališče (ulica, hišna št., poštna št. in pošta)	Začasno prebivališče (ulica, hišna št., poštna št. in pošta)	Zaposlen
				DA NE			DA NE
				DA NE			DA NE
				DA NE			DA NE
				DA NE			DA NE
				DA NE			DA NE
				DA NE			DA NE

Davčni zavezanec:

Davčna številka:

**4. Podatki o nepremičninah (1. tč. 2. odst. 69. člena ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan \_\_\_\_\_**

Zap. št.	Vrsta nepremičnine	Lokacija	Št. parcele	Katastrska občina	Površina (v m <sup>2</sup> )	Datum pridobitve	Vrednost ob pridobitvi (v EUR)	Lastniški delež (v %)	Način pridobitve			
									Nakup	Darilo	Dedovanje	Drugo

**5. Podatki o pravicah na nepremičninah (2. tč. 2. odst. 69. člena ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan \_\_\_\_\_**

Zap. št.	Vrsta pravice na nepremičnini	Lokacija nepremičnine	Št. parcele	Katastrska občina	Površina (v m <sup>2</sup> )	Datum pridobitve pravice	Vrednost ob pridobitvi (v EUR)	Delež (v %)	Način pridobitve			
									Nakup	Darilo	Dedovanje	Drugo

Davčni zavezanec:  
Davčna številka:

**6. Podatki o drugih premoženjskih pravicah (2. tč. 2. odst. 69. člena ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan \_\_\_\_\_**

Zap. št.	Vrsta premoženjske pravice	Datum pridobitve pravice	Vrednost ob pridobitvi (v EUR)	Lastniški delež (v %)	Način pridobitve					Datum odstopa (pravice do) uporabe oz. izkoriščanja pravice
					Lastna izdelava, stavritev	Nakup	Darilo	Dedovanje	Drugo	

**7. Podatki o premoženjskih pravicah večje vrednosti (posamična vrednost presega 10.000 EUR) (3. tč. 2. odst. 69. čl. ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan \_\_\_\_\_**

Zap. št.	Vrsta premoženjske pravice	Opis premoženjske pravice	Datum pridobitve	Vrednost ob pridobitvi (v EUR)	Lastniški delež (v %)	Način pridobitve			
						Nakup	Darilo	Dedovanje	Drugo





Davčni zavezanec:

Davčna številka:

**9. Podatki o lastniških deležih v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja (vrednost skupaj z vrednostnimi papirji presega skupaj 10.000 EUR) (4. tč. 2. odst. 69. čl. ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan \_\_\_\_\_**

Zap. št.	Gospodarska družba, zadruga oz. druga oblika organiziranja (naziv, sedež in davčna številka)	Poslovni delež (v %)	Datum pridobitve	Vrednost ob pridobitvi (v EUR)	Način pridobitve				
					Ustanovitev	Nakup	Darilo	Dedovanje	Drugo

**10. Podatki o gotovini in o denarnih sredstvih na računih (5. tč. 2. odst. 69. čl. ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan \_\_\_\_\_**

Zap. št.	Finančna institucija (naziv, sedež in davčna številka)	Višina sredstev na računih (v EUR)

Davčni zavezanec:

Davčna številka:

**11. Podatki o terjatvah iz naslova obligacijskih razmerij, ki presegajo vrednost 3.000 EUR (6. tč. 2. odst. 69. čl. ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan \_\_\_\_\_**

Zap. št.	Dolžnik (naziv, sedež in davčna številka)	Vrsta terjatve	Datum nastanka terjatve	Višina terjatve (v EUR)

**12. Podatki o obveznostih iz naslova obligacijskih razmerij, ki presegajo vrednost 3.000 EUR (6. tč. 2. odst. 69. čl. ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan \_\_\_\_\_**

Zap. št.	Upnik (naziv, sedež in davčna številka)	Vrsta obveznosti	Datum nastanka obveznosti	Višina obveznosti (v EUR)

Davčni zavezanec:

Davčna številka:

**13. Podatki o drugem premoženju (5. odst. 69. čl. ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena istega zakona) na dan \_\_\_\_\_**

Zap. št.	Vrsta premoženja	Količina oz. število enot	Datum pridobitve	Vrednost ob pridobitvi (v EUR)	Pravni temelj pridobitve

**13.a Podatki o gotovini in o denarnih sredstvih, ki niso na računih v bankah in hranilnicah (5. odst. 69. čl. ZDavP-2 v povezavi s 3. odst. istega člena zakona) na dan \_\_\_\_\_**

Zap. št.	Subjekt hrambe gotovine, ki ni banka in hranilnica (ime in priimek oz. naziv, naslov oz. sedež in davčna številka)	Višina gotovine, ki ni na računih v bankah in hranilnicah (v EUR)

S podpisom potrjujem, da so podatki resnični in popolni.

V/Na \_\_\_\_\_, dne \_\_\_\_\_

Podpis: \_\_\_\_\_

**NAVODILO ZA IZPOLNJEVANJE OBRAZCA  
»Prijava premoženja davčnega zavezanca –  
fizične osebe na dan \_\_\_\_\_«**

To navodilo pojasnjuje, kako davčni zavezanec – fizična oseba izpolnjuje obrazec »Prijava premoženja davčnega zavezanca – fizične osebe« (v nadaljnjem besedilu: prijava premoženja davčnega zavezanca). Obrazec »Prijava premoženja otroka« je Priloga 1 k prijavi premoženja in je njen sestavni del.

**Splošne informacije:**

Pravna podlaga za poziv davčnemu zavezancu – fizični osebi, da predloži davčnemu organu podatke o svojem premoženju ali delih premoženja je v 69. členu Zakona o davčnem postopku - ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 117/2006). V prijavi premoženja davčnega zavezanca mora davčni zavezanec – fizična oseba navesti premoženje, ki ga ima v lasti, in sicer: nepremičnine (1. tč. 2. odst.), pravice na nepremičninah in druge premoženjske pravice (2. tč. 2. odst.), premičnine, ki posamično presegajo vrednost 10.000 eurov (3. tč. 2. odst.), vrednostne papirje in lastniške deleže v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, čigar vrednost presega skupaj 10.000 eurov (4. tč. 2. odst.), gotovino in denarna sredstva na računih v bankah in hranilnicah (5. tč. 2. odst.) in terjatve in obveznosti iz naslova obligacijskih razmerij, če presegajo 3.000 eurov (6. tč. 2. odst.). V prijavi premoženja davčnega zavezanca se lahko navede tudi drugo premoženje (5. odst.).

Če je davčni zavezanec – fizična oseba rezident Republike Slovenije, prijavi premoženje, ki se nahaja v Republiki Sloveniji in izven Republike Slovenije, če je nerezident, pa premoženje, ki se nahaja v Republiki Sloveniji (3. odst.).

Če davčni zavezanec – fizična oseba živi v zakonski zvezi oziroma v življenjski skupnosti, ki je po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih v pravnih posledicah izenačena z zakonsko zvezo oziroma v registrirani istospolni partnerski skupnosti, premoženje na poziv davčnega organa prijavi tudi zakonec oziroma oseba, ki živi z davčnim zavezancem v življenjski skupnosti, ki je po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih v pravnih posledicah izenačena z zakonsko zvezo oziroma oseba, ki živi z davčnim zavezancem v registrirani istospolni partnerski skupnosti (7. odst.). Premoženje otroka do 18. leta starosti prijavi v prijavi premoženja starši oziroma skrbniki (8. odst.), in sicer v priloženi prilogi 1 (Prijava premoženja otroka). Skrbništvo nad otrokom – varovancem določi Center za socialno delo Republike Slovenije.

Prijavo premoženja sme davčni organ uporabiti le za oceno davčne osnove za davke od dohodkov fizičnih oseb (11. odst.).

**Izpolnjevanje obrazca:**

Obrazec se izpolnjuje čitljivo, z velikimi tiskanimi črkami. Na vsaki strani obrazca se v zgornjem levem kotu vpiše ime in priimek davčnega zavezanca – fizične osebe in njegova davčna številka.

Na 8. strani davčni zavezanec – fizična oseba navede kraj in datum ter prijavo premoženja davčnega zavezanca podpiše.

**1. Podatki o davčnem zavezancu – fizični osebi:**

Vpišejo se podatki o davčnem zavezancu – fizični osebi, ki na poziv davčnega organa prijavlja svoje premoženje:

V polje »Ime in priimek« se vpiše ime in priimek.

V polje »Davčna številka« se vpiše davčna številka.

V polju »Rezident RS« se obkroži DA, če je rezident Republike Slovenije, in NE, če ni rezident Republike Slovenije.

V polje »Datum rojstva« se vpiše dan, mesec in leto rojstva.

V polje »Kraj rojstva« se vpiše kraj rojstva.

V polje »Stalno prebivališče« se vpiše naslov prijavljenega stalnega prebivališča. Če je naslov dejanskega stalnega prebivališča drugačen od prijavljenega, se vpiše tudi dejansko stalno prebivališče.

V polje »Začasno prebivališče« se vpiše naslov prijavljenega začasnega prebivališča. Če je naslov dejanskega začasnega prebivališča drugačen od prijavljenega, se vpiše tudi dejansko začasno prebivališče.

V polje »Delodajalec« se vpiše naziv delodajalca, sedež delodajalca in njegova davčna številka. Če je delodajalcev več, se vpišejo podatki o vseh delodajalcih.

**2. Podatki o zakoncu oziroma osebi, ki živi z davčnim zavezancem v življenjski skupnosti, ki je po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih v pravnih posledicah izenačena z zakonsko zvezo oziroma v registrirani istospolni partnerski skupnosti:**

Vpišejo se podatki o zakoncu davčnega zavezanca – fizične osebe, ki prijavlja premoženje, oziroma o njegovem izvenzakonskem partnerju, in sicer po stanju na dan prijave premoženja davčnega zavezanca:

V polje »Ime in priimek« se vpiše ime in priimek.

V polje »Davčna številka« se vpiše davčna številka.

V polju »Rezident RS« se obkroži DA, če je rezident Slovenije, in NE, če ni rezident Slovenije.

V polje »Datum rojstva« se vpiše dan, mesec in leto rojstva.

V polje »Kraj rojstva« se vpiše kraj rojstva.

V polje »Stalno prebivališče« se vpiše naslov prijavljenega stalnega prebivališča. Če je naslov dejanskega stalnega prebivališča drugačen od prijavljenega, se vpiše tudi dejansko stalno prebivališče.

V polje »Začasno prebivališče« se vpiše naslov prijavljenega začasnega prebivališča. Če je naslov dejanskega začasnega prebivališča drugačen od prijavljenega, se vpiše tudi dejansko začasno prebivališče.

V polje »Delodajalec« se vpiše naziv delodajalca, sedež delodajalca in njegova davčna številka. Če je delodajalcev več, se vpišejo podatki o vseh delodajalcih.

### 3. Podatki o otrocih:

V ustrezna polja se vpišejo podatki (oziroma se v poljih »Rezident RS« in »Zaposlen« obkroži DA ali NE) o vseh otrocih in varovancih davčnega zavezanca – fizične osebe, ne glede na to, ali živijo z davčnim zavezancem v skupnem gospodinjstvu, ali ne.

### 4. Podatki o nepremičninah:

Vpišejo se podatki o vseh nepremičninah davčnega zavezanca – fizične osebe, ki jih ima ta na dan prijave premoženja davčnega zavezanca v lasti, ne glede na to ali se nahajajo v Republiki Sloveniji ali izven Republike Slovenije:

V polje »Zap.št.« se vpiše zaporedna številka.

V polje »Vrsta nepremičnine« se vpiše vrsta nepremičnine (stanovanje, hiša, vikend, gospodarsko poslopje, poslovni objekt in poslovni prostor, garaže, kmetijsko zemljišče, gozd, gradbeno zemljišče, parkirni prostor, nefunkcionalno zemljišče, druge nepremičnine). Vrsta nepremičnine mora izkazovati dejansko vrsto nepremičnine na dan prijave premoženja davčnega zavezanca.

V polje »Lokacija« se vpiše kraj, kjer se nepremičnina nahaja.

V polje »Št. parcele« se vpiše parcelna številka zemljišča oziroma parcele, na kateri stoji objekt.

V polje »Katastrska občina« se vpiše naziv katastrske občine, kjer se nepremičnina nahaja.

V polje »Površina (v m<sup>2</sup>)« se vpiše dejanska površina nepremičnine na dan prijave premoženja davčnega zavezanca.

V polje »Datum pridobitve« se vpiše dan, mesec in leto pridobitve lastništva na nepremičnini. Če predlog za vpis v zemljiško knjigo po preteku roka za podajo ni bil podan ali če postopek vpisa nepremičnine v zemljiško knjigo na dan prijave premoženja davčnega zavezanca še ni končan, se v prijavo premoženja davčnega zavezanca vpiše datum pridobitve nepremičnine iz ustrezne listine, iz katere je nedvoumno razvidna pridobitev lastništva.

V polje »Vrednost ob pridobitvi (v EUR)« se v eurih vpiše vrednost nepremičnine ob pridobitvi.

V polje »Lastniški delež (v %)« se vpiše delež lastništva oziroma solastništva.

V polju »Način pridobitve« se s križcem v ustrezni rubriki označi pravni temelj oziroma način pridobitve nepremičnine.

### 5. Podatki o pravicah na nepremičninah:

Vpišejo se podatki o vseh pravicah davčnega zavezanca – fizične osebe na nepremičninah na dan prijave premoženja davčnega zavezanca, ne glede na to ali se nepremičnine nahajajo v Republiki Sloveniji ali izven Republike Slovenije:

V polje »Zap.št.« se vpiše zaporedna številka.

V polje »Vrsta pravice na nepremičnini« se vpiše vrsta pravice na nepremičnini (najem, zakup,...).

V polje »Lokacija« se vpiše kraj, kjer se nepremičnina nahaja.

V polje »Št. parcele« se vpiše parcelna številka zemljišča oziroma parcele, na kateri stoji objekt.

V polje »Katastrska občina« se vpiše naziv katastrske občine, kjer se nepremičnina nahaja.

V polje »Površina (v m<sup>2</sup>)« se vpiše dejanska površina nepremičnine na dan prijave premoženja davčnega zavezanca.

V polje »Datum pridobitve pravice« se vpiše dan, mesec in leto pridobitve pravice na nepremičnini.

V polje »Vrednost ob pridobitvi (v EUR)« se v evrih vpiše vrednost pravice na nepremičnini ob pridobitvi pravice.

V polje »Delež (v %)« se vpiše delež pravice na nepremičnini.

V polju »Način pridobitve« se s križcem v ustrezni rubriki označi pravni temelj oziroma način pridobitve pravice na nepremičnini.

### 6. Podatki o drugih premoženjskih pravicah:

Vpišejo se podatki o vseh drugih premoženjskih pravicah davčnega zavezanca – fizične osebe po stanju na dan prijave premoženja davčnega zavezanca, ne glede na to, ali so premoženjske pravice bile pridobljene v Republiki Sloveniji ali izven Republike Slovenije:

V polje »Zap.št.« se vpiše zaporedna številka.

V polje »Vrsta premoženjske pravice« se vpiše vrsta premoženjske pravice (pravice industrijske lastnine (patent, model, znamka), avtorske pravice (pravice avtorjev na njihovih delih s področja književnosti, znanosti in umetnosti - materialne avtorske pravice in druge pravice avtorja), ali druge premoženjske pravice).

V polje »Datum pridobitve pravice« se vpiše dan, mesec in leto pridobitve premoženjske pravice.

V polje »Vrednost ob pridobitvi (v EUR)« se iz ustrezne listine v eurih vpiše vrednost premoženjske pravice.

V polje »Lastniški delež (v %)« se vpiše delež lastništva oziroma solastništva premoženjske pravice.

V polju »Način pridobitve« se s križcem v ustrezni rubriki označi pravni temelj oziroma način pridobitve premoženjske pravice.

V polje »Datum odstopa (pravice do) uporabe oz. izkoriščanja pravice« se iz ustreznih listin vpiše dan, mesec in leto prenosa uporabe ali izkoriščanja premoženjske pravice na drugo osebo oziroma datum prenosa pravice do uporabe ali izkoriščanja premoženjske pravice na drugo osebo.

### 7. Podatki o premoženjih večje vrednosti:

Vpišejo se podatki o vseh premoženjih davčnega zavezanca – fizične osebe, ki so na dan prijave premoženja davčnega zavezanca v njegovi lasti in katerih posamična vrednost presega 10.000 eurov, ne glede na to, ali se ta premoženja nahajajo v Republiki Sloveniji ali izven Republike Slovenije:

V polje »Zap.št.« se vpiše zaporedna številka.

V polje »Vrsta premoženja« se vpiše vrsta premoženja (motorno vozilo, plovilo, stroj ali naprava, umetnina, nakit, starina, zbirka, računalniška in avdiovizualna oprema, plemenska in eksotična žival,...).

V polje »Opis premoženja« se vpiše natančen opis premoženja.

V polje »Datum pridobitve« se iz ustrezne listine vpiše dan, mesec in leto pridobitve lastništva nad premoženjem.

V polje »Vrednost ob pridobitvi (v EUR)« se v eurih vpiše vrednost premoženja na dan pridobitve.

V polje »Lastniški delež (v %)« se vpiše delež lastništva nad premoženjem na dan prijave premoženja davčnega zavezanca.

V polju »Način pridobitve« se s križcem v ustrezni rubriki označi pravni temelj oziroma način pridobitve premoženja.

#### **8. Podatki o vrednostnih papirjih:**

Vpišejo se podatki o vseh vrednostnih papirjih, ki so na dan prijave premoženja davčnega zavezanca v lasti davčnega zavezanca – fizične osebe in katerih vrednost skupaj z njegovimi lastniškimi deleži v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja presega skupaj 10.000 eurov, ne glede na to, ali je izdajatelj domača ali tuja oseba:

V polje »Zap.št.« se vpiše zaporedna številka.

V polje »Izdajatelj (naziv, sedež in davčna številka)« se vpiše točen naziv in sedež izdajatelja ter njegova davčna številka.

V polju »Tip vrednostnega papirja« se s križcem v ustrezni rubriki označi tip vrednostnega papirja.

V polje »Število vrednostnih papirjev« se vpiše število enot vrednostnega papirja.

V polje »Datum pridobitve« se vpiše dan, mesec in leto pridobitve lastninske pravice na vrednostnem papirju.

V polje »Vrednost ob pridobitvi (v EUR)« se vpiše skupna vrednost vrednostnih papirjev (navedenih pod isto zaporedno številko) na dan pridobitve lastništva.

V polju »Način pridobitve« se s križcem v ustrezni rubriki označi pravni temelj oziroma način pridobitve vrednostnega papirja.

#### **9. Podatki o lastniških deležih v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja:**

Vpišejo se podatki o vseh lastniških deležih v domačih in tujih gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, če njihova vrednost skupaj z vrednostnimi papirji davčnega zavezanca – fizične osebe presega skupaj 10.000 eurov, in jih ima davčni zavezanec – fizična oseba (tudi, če je tih družbenik) na dan prijave premoženja davčnega zavezanca:

V polje »Zap.št.« se vpiše zaporedna številka.

V polje »Gospodarska družba, zadruga oz. druga oblika organiziranja (naziv, sedež in davčna številka)« se vpišejo natančni podatki o nazivu in sedežu ter davčna številka subjekta.

V polje »Poslovni delež (v %)« se vpiše velikost poslovnega deleža na dan prijave premoženja davčnega zavezanca.

V polje »Datum pridobitve« se vpiše dan, mesec in leto pridobitve lastniškega deleža.

V polje »Vrednost ob pridobitvi (v EUR)« se vpiše vrednost lastniškega deleža na dan pridobitve.

V polje »Način pridobitve« se s križcem v ustrezni rubriki označi pravni temelj oziroma način pridobitve lastniškega deleža.

#### **10. Podatki o gotovini in o denarnih sredstvih na računih v bankah in hranilnicah:**

Vpišejo se podatki o vseh denarnih sredstvih davčnega zavezanca – fizične osebe, ki jih ima na računih, odprtih pri domačih in tujih bankah in hranilnicah, in sicer na dan prijave premoženja davčnega zavezanca:

V polje »Zap.št.« se vpiše zaporedna številka.

V polje »Finančna institucija (naziv, sedež in davčna številka)« se vpiše naziv slovenske ali tuje banke, hranilnice ali druge finančne institucije, njen

sedež v Republiki Sloveniji ali sedež v tujini (vključno v državah z off shore davčnim režimom) in davčna številka.

Če davčni zavezanec – fizična oseba hrani svojo gotovino v sefu pri slovenski ali tuji finančni instituciji s sedežem v Republiki Sloveniji ali s sedežem izven Republike Slovenije (vključno v državah z off shore davčnim režimom), se izpolni tabela 13.a.

V polje »Višina sredstev na računih (v EUR)« se vpiše višina denarnih sredstev davčnega zavezanca – fizične osebe na njegovih računih, ki so odprti pri domačih ali tujih finančnih institucijah s sedežem v Republiki Sloveniji ali s sedežem izven Republike Slovenije.

#### **11. Podatki o terjatvah iz naslova obligacijskih razmerij, ki presegajo vrednost 3.000 eurov:**

Vpišejo se podatki o vseh terjatvah iz obligacijskih razmerij, ki jih ima davčni zavezanec – fizična oseba do svojih dolžnikov, ki so domače ali tuje fizične ali pravne osebe oz. institucije, in katerih vrednost na dan prijave premoženja davčnega zavezanca presega 3.000 eurov:

V polje »Zap.št.« se vpiše zaporedna številka.

V polje »Dolжник (naziv, sedež in davčna številka)« se vpiše ime in priimek oziroma naziv dolžnika, njegov naslov oziroma sedež in davčno številko. Če je za posamično terjatev dolžnikov več, se vpišejo podatki o vseh dolžnikih.

V polje »Vrsta terjatve« se vpiše za kakšno vrsto terjatve gre.

V polje »Datum nastanka terjatve« se iz ustreznih listin vpiše dan, mesec in leto nastanka terjatve.

V polje »Višina terjatve (v EUR)« se vpiše višina terjatve.

#### **12. Podatki o obveznostih iz naslova obligacijskih razmerij, ki presegajo vrednost 3.000 eurov:**

Vpišejo se podatki o vseh obveznostih iz obligacijskih razmerij, ki jih ima davčni zavezanec – fizična oseba do svojih upnikov, ki so domače ali tuje fizične ali pravne osebe oz. institucije, in katerih vrednost na dan prijave premoženja davčnega zavezanca presega 3.000 eurov:

V polje »Zap.št.« se vpiše zaporedna številka.

V polje »Upnik (naziv, sedež in davčna številka)« se vpiše ime in priimek oziroma naziv upnika, njegov naslov oziroma sedež in davčno številko. Če je za posamično obveznost upnikov več, se vpišejo podatki o vseh upnikih.

V polje »Vrsta obveznosti« se vpiše za kakšno vrsto obveznosti gre.

V polje »Datum nastanka obveznosti« se iz ustreznih listin vpiše dan, mesec in leto nastanka obveznosti.

V polje »Višina obveznosti (v EUR)« se vpiše višina obveznosti.

#### **13. Podatki o drugem premoženju:**

Vpišejo se podatki o drugem premoženju davčnega zavezanca – fizične osebe, ki so na dan prijave premoženja davčnega zavezanca v njegovi lasti in, ki ni navedeno pod točkami od 4 do 12:

V polje »Zap.št.« se vpiše zaporedna številka.

V polje »Vrsta premoženja« se vpiše vrsta drugega premoženja.

V polje »Količina oz. število enot« se navede količina ali število enot drugega premoženja.

V polje »Datum pridobitve« se navede dan, mesec in leto pridobitve drugega premoženja.

V polje »Vrednost ob pridobitvi (v EUR)« se navede vrednost drugega premoženja na dan pridobitve.

V polje »Pravni temelj pridobitve« se navede pravni temelj, na podlagi katerega je bilo pridobljeno lastništvo nad tem premoženjem.

### **13.a Podatki o gotovini in o denarnih sredstvih, ki niso na računih v bankah in hranilnicah:**

Vpišejo se podatki o celotni gotovini davčnega zavezanca – fizične osebe, ki se hrani zunaj bank in hranilnic, in sicer na dan prijave premoženja davčnega zavezanca. Prav tako se vpiše gotovina, ki jo davčni zavezanec – fizična oseba hrani v sefu pri slovenski ali tuji finančni instituciji s sedežem v Republiki Sloveniji ali s sedežem izven Republike Slovenije (vključno v državah z off shore davčnim režimom),

V polje »Subjekt hrambe gotovine (ime in priimek oz. naziv, naslov oz. sedež in davčna številka)« se vpiše ime, naslov in davčno številko fizične osebe – slovenskega državljan ali tujca, ki prebiva v Republiki Sloveniji ali izven Republike Slovenije (če davčni zavezanec – fizična oseba svojo gotovino hrani doma, se vpišejo njegovi podatki), oziroma naziv, sedež in davčno številko domače ali tuje pravne osebe oz. druge organizacije ali združenja, s sedežem v Republiki Sloveniji ali s sedežem v tujini (vključno v državah z off shore davčnim režimom), pri kateri davčni zavezanec – fizična oseba hrani svojo gotovino.

V polje »Višina gotovine, ki ni na računih v bankah in hranilnicah (v EUR)« se v eurih vpiše višina gotovine, ki je v lasti davčnega zavezanca – fizične osebe.