

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

MAJDA KERIC

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

**OBDAVČITEV NEPREMIČNIN Z DAVKOM NA DODANO
VREDNOST: ANALIZA PRIMERA**

Ljubljana, avgust 2016

MAJDA KERIC

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Majda Kerec, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Obdavčitev nepremičnin z davkom na dodano vrednost: analiza primera, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Brankom Koržetom

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela 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 oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis študentke: _____

KAZALO

UVOD.....	1
1 DAVEK NA DODANO VREDNOST.....	6
1.1 Splošno o davku na dodano vrednost.....	6
1.1.1 Sistem DDV na splošno.....	6
1.1.2 Predmet DDV.....	8
1.2 Davčni zavezanec.....	9
1.2.1 Identifikacija za namene DDV.....	9
1.2.2 Prenehanje identifikacije za namene DDV.....	11
1.3 Kraj obdavčitve.....	11
1.3.1 Kraj obdavčitve blaga.....	11
1.3.2 Kraj pridobitve blaga znotraj EU.....	12
1.3.3 Kraj opravljanja storitev.....	12
1.3.4 Kraj uvoza blaga.....	13
1.4 Oprostitve	13
1.4.1 Oprostitve DDV.....	13
1.4.2 Neprave oprostitve.....	13
1.4.3 Prave oprostitve.....	14
1.5 Odbitek DDV.....	14
1.5.1 Obseg pravice do odbitka.....	14
1.5.2 Omejitev pravice do odbitka.....	15
1.5.3 Delni odbitek DDV in odbitni delež.....	15
1.5.4 Popravek odbitka DDV.....	17
1.6 Vračilo DDV na podlagi obračuna.....	17
1.7 Utaje DDV.....	17
1.7.1 Goljufije z neobstoječim gospodarskim subjektom.....	18
1.7.2 Goljufije z neupravičenim odbitkom DDV.....	20
1.7.3 Goljufije v zvezi s prevoznimi sredstvi.....	20
2 SPLOŠNO O NEPREMIČNINAH.....	21
2.1 Opredelitev pojma nepremičnin.....	21
2.1.1 Opredelitev pojma zemljišče.....	22
2.1.1.1 Stavbno zemljišče.....	22
2.1.1.2 Zazidano stavbno zemljišče.....	22
2.1.1.3 Nezazidano stavbno zemljišče.....	22
2.2 Obdavčitev prometa nepremičnin.....	23
2.2.1 Obdavčitev z davkom na promet nepremičnin.....	23
2.2.2 Obdavčitev z davkom na dodano vrednost.....	24
2.2.2.1 Predmet obdavčitve.....	24
2.2.2.2 Stopnja obdavčitve.....	26
2.2.3 Obdavčitev z davkom na dediščine in darila.....	26
2.2.3.1 Temeljne značilnosti.....	26

2.2.3.2	Predmet obdavčitve.....	26
2.2.4	Obdavčitev z davkom od dobička iz kapitala.....	27
2.2.4.1	Temeljne značilnosti obdavčitve kapitalskih dobičkov.....	27
2.2.4.2	Nepremičnina kot kapital.....	28
2.2.4.3	Višina obdavčitve.....	28
3	UPRAVNI POSTOPEK.....	29
3.1	Kaj je upravni postopek.....	29
3.2	Kdaj se uporablja upravni postopek.....	30
3.3	Splošni in posebni upravni postopek.....	31
3.3.1	Splošni upravni postopek.....	31
3.3.2	Posebni upravni postopek.....	34
3.4	Davčni postopek.....	35
3.4.1	Načela davčnega postopka.....	36
3.4.1.1	Načelo zakonitosti v davčnih zadevah.....	36
3.4.1.2	Načelo materialne resnice v davčnih zadevah.....	36
3.4.1.3	Načelo sorazmernosti.....	37
3.4.1.4	Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči.....	37
3.4.1.5	Načelo tajnosti.....	37
3.4.1.6	Načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti.....	37
3.4.1.7	Načelo dolžnosti dajanja podatkov.....	37
3.4.2	Začetek davčnega postopka.....	38
3.4.3	Ugotavljanje dejstev.....	39
3.4.4	Dokazovanje.....	40
3.4.5	Zapisnik.....	44
3.4.6	Odločba.....	46
3.4.7	Pritožba.....	49
3.4.8	Odločba drugostopenjskega organa.....	50
3.4.9	Finančna preiskava.....	51
4	SODNI POSTOPEK.....	52
4.1	Sodna kontrola zakonitosti upravnih aktov.....	52
4.1.1	Sodišče, ki odloča v upravnem sporu.....	53
4.1.2	Postopek pred sodiščem prve stopnje.....	53
4.1.3	Pritožba na sodbo upravnega sodišča.....	54
4.1.4	Revizija.....	55
4.1.4.1	Revizijski razlogi.....	55
4.1.4.2	Odločitev drugostopenjskega sodišča.....	56
4.1.5	Ustavna pritožba.....	56
5	PRIMER DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA.....	57
5.1	Opredelitev problema.....	57
5.1.1	Sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora.....	57
5.1.2	Zavezanec za davek.....	57

5.1.3	Nepremičnina 1.....	58
5.1.3.1	Ugotavljanje dejanskega stanja nepremičnine 1.....	59
5.1.4	Nepremičnina 2.....	60
5.1.4.1	Ugotavljanje dejanskega stanja nepremičnine 2.....	60
5.1.5	Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru.....	61
5.1.6	Pisna seznanitev oz. zaključni pogovor.....	65
5.1.7	Vloga za podaljšanje roka za pripombe.....	65
5.1.8	Sklep o zavrnitvi vloge za podaljšanje roka za pripombe.....	66
5.1.9	Pripombe zavezanca za davek.....	66
5.1.10	Odločba o davčnem inšpekcijskem nadzoru.....	71
5.1.11	Pritožba na odločbo o davčnem inšpekcijskem nadzoru.....	74
5.1.12	Dopolnitev pritožbe na odločbo o davčnem inšpekcijskem nadzoru.....	75
5.1.13	Druga dopolnitev pritožbe na odločbo o davčnem inšpekcijskem nadzoru..	75
5.1.14	Tretja dopolnitev pritožbe na odločbo o davčnem inšpekcijskem nadzoru..	76
5.1.15	Četrta dopolnitev pritožbe na odločbo o davčnem inšpekcijskem nadzoru..	76
5.1.16	Peta dopolnitev pritožbe na odločbo o davčnem inšpekcijskem nadzoru....	76
5.1.17	Sklep o zavrženju četrte in pete pritožbe na odločbo o davčnem inšpekcijskem nadzoru.....	77
5.1.18	Odločba drugostopnega organa.....	77
5.1.19	Tožba.....	79
5.1.20	Sodba Upravnega sodišča.....	80
5.1.21	Revizija.....	82
5.1.22	Sodba Vrhovnega sodišča.....	83
6	OSNUTEK PRIROČNIKA Z VZORCI UPRAVNIH IN SODNIH AKTOV.....	85
6.1	Povzetek upravnega in sodnega postopka.....	85
	SKLEP.....	87
	LITERATURA IN VIRI.....	90
	PRILOGE	

KAZALO TABEL

Tabela 1: Obdavčitev kapitalskih dobičkov (v %)	29
---	----

KAZALO SLIK

Slika 1: Poslovne funkcije pri družbi, ki so povezane z DDV	8
Slika 2: Primer izračuna odbitnega deleža	16
Slika 3: Osnovna shema davčnega vrtiljaka z neobstoječim gospodarskim objektom	19
Slika 4: Splošni in upravni postopek	31
Slika 5: Stranke v postopku	53
Slika 6: Faze postopka na prvi stopnji	54

UVOD

Država uresničuje cilje svoje ekonomske politike z monetarno in fiskalno politiko. Fiskalna politika je sistem ukrepov, preko katerih država vpliva na javnofinančne prihodke in odhodke. Država vodi fiskalno politiko s spreminjanjem davkov, državnih izdatkov ter s vplivanjem na izvoz in uvoz. Učinki fiskalne politike se odražajo na agregatnem povpraševanju, ki določa narodni dohodek. Dolgoročni cilji fiskalne politike so stabilna gospodarska rast, višja zaposlenost, uravnoteženost plačilne bilance itd. Ukrepi fiskalne politike (in tudi monetarne) se odražajo v proračunu države, ki predstavlja letni načrt prihodkov in odhodkov. Najpomembnejši vir sredstev javnofinančnih prihodkov so davčni prihodki, kamor uvrščamo davke in druge davščine. Lahko rečemo, da davki, po svoji »definiciji«, predstavljajo Stanovnik (2004, str. 4) enostranski prisilni odvzem realnega dohodka (kupne moči) in so potrebni za delovanje države ter financiranje javnih storitev, kot so šolstvo, obramba, javna infrastruktura itd. Iz navedenega lahko ugotovimo, da združujejo v sebi tako negativen kakor tudi pozitiven prizvok. Za razliko od davkov s plačevanjem prispevkov, ki jih uvrščamo med davščine (predstavljajo tudi prisilno dajatev) uveljavljamo pravice iz naslova obveznega zdravstvenega in pokojninskega zavarovanja in pravice iz naslova socialnega zavarovanja. Oboji skupaj predstavljajo kar 90 % vseh davčnih prihodkov. Davki predstavljajo gotovo dejstvo za vsako fizično in pravno osebo. Zaradi tega je pomembno, da država pobiranje davkov uredi tako, da je le-to učinkovito, urejeno in zanesljivo. Korže (2012/2013) navaja, da morajo davčne norme temeljiti na načelih pravne države. Ta načela so enakost, pravičnost in pravna varnost.

Klun (2011, str. 18–19) navaja, da je lastnosti davčnih sistemov opredelil že Adam Smith, in sicer: 1. Pravičnost, zaradi katere je breme enakomerno porazdeljeno med davčnimi zavezanci, medtem ko pa je naloga vsakega davčnega zavezanca, da prispeva pravičen delež k financiranju države, 2. čim manjše poseganje v ekonomske odločitve, ker gre pri pobiranju davkov za poseganje v ekonomske odločitve, saj gre za odvzem realnega dohodka, ki posameznikom omogoča kupovanje dobrin, bi uvedba davka čim manj vplivala na to, katere dobrine bodo kupovali in prodajali ekonomski subjekti na trgu inp., 3. stroški pobiranja davčnih obveznosti naj bodo čim manjši, kar pomeni, da naj bo davčni sistem oblikovan tako, da bo imela davčna uprava čim nižje stroške pri pobiranju, nadzoru in upravljanju z davki. Kot pomembne lastnosti dobrega davčnega sistema lahko navedem tudi administrativno enostavnost, preglednost in fleksibilnost.

Pri nadzoru davčnih zavezancev, mišljeno v najširšem pomenu besede, je zelo pomembno poznavanje in znanje materialnih in postopkovnih predpisov. Poleg materialnih predpisov je pomemben sklop predpisov, ki določajo in urejajo postopke, po katerih se izvaja nadzor davčnih zavezancev. Zakon o finančni upravi (Ur. l. RS, št. 25/2014 – v nadaljevanju ZFU) v svojem 11. členu določa, kaj so naloge Finančne uprave. Člen sicer našteva dvajset nalog in med njimi, po moji oceni ter iz osebnih izkušenj lahko zatrdim, da je opravljanje

finančnega nadzora in znotraj njega davčnega inšpekcijskega nadzora posamezne gospodarske družbe, pa tudi fizične osebe, najtežja naloga, saj gre za izredno kompleksen postopek. Temeljni predpis, ki ureja davčni postopek, je Zakon o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14 in 91/15 – v nadaljevanju ZDavP-2). ZDavP-2 je poseben zakon, saj sta v njem združena tako materialni kakor tudi postopkovni predpis. Materialni zato, ker ureja in govori o izpolnitvi davčne obveznosti, o zastaranju, o vračilu davka itd., postopkovni pa zato, ker govori o načinu plačevanja posameznih davkov. ZDavP-2 ureja davčni postopek in je vodilo, po katerem postopa davčni organ v davčnih zadevah oz. po njem postopajo finančni kontrolorji, finančni inšpektorji, izterjevalci. Z njim je določeno minimalno varstvo pravic posameznika in družbe. ZDavP-2 je zgrajena celota in vsebuje temeljna izhodišča v obliki načel ter posamična pravila, ki predstavljajo navodila za postopanje v konkretnih okoliščinah. Vprašanja, ki niso urejena v ZDavP-2 in so povezana z vodenjem davčnega postopka, se rešujejo z uporabo Zakona o splošnem upravnem postopku (Ur. l. RS, št. 24/06 – uradno prečiščeno besedilo, 105/06 – ZUS-1, 126/07, 65/08, 8/10 in 82/13 – v nadaljevanju ZUP). ZUP ureja postopkovna pravila, po katerih se morajo ravnati organi državne uprave, ko odločajo v upravnih zadevah. Jerovšek (2007b, str. 6) opredeljuje, da je upravni postopek skup procesnih institutov (npr. načela, pristojnost, vloga, vročanje, roki, odločba, pritožba), ki predstavljajo neko zaporedje dejanj v upravnem postopku in dovoljeni način njihovega izvajanja. Namen teh dejanj je oblikovati upravnopravno razmerje, ki pomeni za stranko pravico ali obveznost ali pravno korist. Če gre za upravno zadevo (stvar), pristojni organ vodi upravni postopek in v tem postopku odloča. Pri odločanju v upravnem postopku se pojavljajo tudi različne razlage, napake in upam, da ne namerne kršitve pravnega reda. Neodvisno kontrolo zakonitosti, ko je upravni postopek končan, opravijo sodišča. Ustava Republike Slovenije (Ur. l. RS, št. 33/91-I, 42/97 – UZS68, 66/00 – UZ80, 24/03 – UZ3a, 47, 68, 69/04 – UZ14, 69/04 – UZ43, 69/04 – UZ50, 68/06 – UZ121,140,143, 47/13 – UZ148 in 47/13 – UZ90,97,99 – v nadaljevanju Ustava) v svojem 157. členu zagotavlja sodno varstvo zoper upravne akte. Ta postopek se imenuje upravni spor. Na prvi stopnji je za odločanje pristojno Upravno sodišče Republike Slovenije, na drugi stopnji pa Vrhovno sodišče kot revizijsko sodišče.

Kot primer uporabe določil obeh zakonov lahko navedem zaslišanje stranke, ki v ZDavP-2 ni urejeno, zato je potrebno v tem delu vodenja postopka subsidiarno uporabiti določila ZUP o zaslišanju stranke, s poudarkom na tem, da je v davčnih zadevah javnost izključena. Že samo opisan primer pomenljivo govori o tem, da je sam davčni postopek kompleksen in poseben. Visoka strokovna usposobljenost uslužbencev finančne uprave je predpogoj, da delo opravljajo pravilno, hitro, učinkovito in tudi ekonomično. Ena izmed pomembnih lastnosti je interdisciplinarnost. Pomeni usposobljenost iz različnih področij, ki se uporabi v okviru istega nadzora. To je prednost, ki pomaga pri prepoznavanju in odkrivanju davčnih utaj.

Zaradi davčnih utaj se v EU izgubi vsako leto 1000 milijard evrov. To dejstvo zahteva resen pristop na nacionalni ravni, kakor tudi na ravni EU. Za davčne sisteme na nacionalni ravni so odgovorne same države članice in glede na to, da je narava davčnih utaj čezmejna, je potrebno izboljšati in okrepiti sodelovanje med državami članicami in še posebej med njihovimi finančnimi oz. davčnimi upravami. Nacionalni ukrepi za boj proti davčnim utajam ne bodo dovolj. Cilj bi moral biti v prizadevanju, da se oblikuje povezovalna in skupna evropska davčna politika, ki bi jo lahko sprejele in uspešno izvajale vse članice EU. Pomemben delež pri utajevanju davkov v EU predstavlja utaja davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV). Po nekaterih ocenah se letno znotraj EU izgubi tudi do 10 % plačil DDV. Predvsem pa je zaskrbljujoča ocena, da se v državah članicah izgubijo davčni prihodki iz naslova DDV kot posledica delovanja organiziranih kriminalnih združb. DDV je eden izmed najpomembnejših virov financiranja. Je vrsta prometnega davka, s katerim se obdavčujejo prenos lastninske pravice na blagu (kamor spadajo nepremičnine) in pri opravljanju storitev. Njegova poglobljena značilnost je nevtralnost, s tem pa sodi med moderne načine obdavčitve. Nevtralnost delovanja sistema DDV je zagotovljena s tem, da hkrati z nastankom obveznosti za obračun DDV pri dobavitelju, kupec pridobi pravico do odbitka obračunanega DDV. Temeljni predpis na področju obdavčevanja prometa blaga in opravljanja storitev z DDV v EU je Direktiva Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Uradni list Evropske unije, številka L347/06 in 384/06, v nadaljevanju Direktiva o DDV). Enotni sistem DDV omogoča utajevanje davka na načine, ki jih ni bilo mogoče zaslediti, ko je obstajala še fizična kontrola na mejah držav članic. V Sloveniji sta temeljna predpisa, ki določata obdavčitev prometa blaga in storitev, Zakon o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14 in 90/15 – v nadaljevanju ZDDV-1) in Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. RS, št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14 in 95/14 – v nadaljevanju PZZDV-1).

Eden izmed pomembnih segmentov, ki podležejo obdavčitvi z DDV, so nepremičnine, kamor spadajo tudi stavbna zemljišča. Zadnja leta smo priča velikim spremembam in nihanjem na področju gospodarjenja z nepremičninami. Režek (2005) pravi, da je nepremična premoženje velikega pomena v sodobnih družbah. Temelj gospodarskega napredka je učinkovito razporejanje kapitala, kamor spadajo tudi nepremičnine (zemljišča in zgradbe). Obseg tega kapitala pa je odvisen od potencialne in dejanske vrednosti nepremičnin. Le-ta pa bo večja, če država ustvari pogoje za njihovo povečanje, investiranje in za njihov pretok.

Pri obravnavi obdavčitve nepremičnin z DDV in posledično uveljavitve vstopnega DDV je potrebno izpostaviti tudi ustrezno knjigovodsko obravnavo le-teh. Knjigovodska obravnava je odvisna od tega, kakšen je namen uporabe nepremičnin. Družba, ki uporablja nepremičnino za opravljanje svoje dejavnosti, bo le-to razporedila med opredmetena osnovna sredstva, in sicer med zgradbe ali med zemljišča. Druga možnost je, da družba

nepremičnino uporablja tako, da jo oddaja v najem. V tem primeru bo nepremičnino evidentirala oz. razvrstila med naložbene nepremičnine. Lahko pa družba nepremičnino nabavi ali jo gradi z namenom prodaje na trgu. Če jo gradi z namenom prodaje na trgu, jo bo razvrstila med zaloge, če pa jo nabavi in ima trden namen nadaljnje prodaje, pa posledično nepremičnino uvrsti med kratkoročna sredstva za prodajo. Navedeni primeri ilustrirajo, da je potrebno pri obravnavi prometa nepremičnin upoštevati, poleg ustrezne obdavčitve, še pravilno računovodsko obravnavo. V analizi konkretnega primera, v nadaljevanju magistrskega dela, bom to problematiko predstavila in konkretno obravnavala.

V Sloveniji obstaja na področju prometa nepremičnin več davčnih obravnav, ki ima vsaka svoje značilnosti. Navedem lahko obdavčitev z davkom na promet nepremičnin, z davkom na dediščine in darila, z davkom od dobička iz kapitala ter z DDV. Pri obdavčitvi nepremičnin z DDV zakonodaja omogoča obdavčitev po splošni stopnji ali pa uporabo določila o oprostitvi plačila davka na dodano vrednost. Med seboj sta najbolj povezani obdavčitvi v skladu z določili Zakona o davku na promet nepremičnin (Ur. l. RS, št. 117/06 in 25/16 – odl. US – v nadaljevanju ZDPN-2) in ZDDV-1. Navedeno bo na posreden način prikazano tudi v primeru, ki je obravnavan v nadaljevanju magistrskega dela.

Namen magistrskega dela. Upravni postopek (konkretno davčni inšpekcijski nadzor) predstavlja in je za inšpektorje kakor tudi za davčne zavezance zahteven, saj je potrebno za uspešno rešitev, tako v korist, kakor v breme davčnega zavezanca, postopek voditi strokovno in učinkovito. Pri tem ne smemo spregledati tudi vloge davčnih svetovalcev oz. pooblaščenцев davčnih zavezancev. Velikokrat je sodelovanje (inšpektor, davčni zavezanec, svetovalec) odlično, obstajajo pa tudi primeri, ko temu ni tako.

Skozi opis obravnavane problematike je namen magistrskega dela povezati vse izpostavljene teme v celoto. To pa ne samo na teoretični podlagi, temveč ob predstavitvi konkretnega primera. Predstavila bom davčni postopek (upravni postopek) in sodni postopek na primeru davčnega inšpekcijskega nadzora obdavčitve nepremičnin. Pri tem bom vsebinsko obravnavala primer prodaje in nakupa nepremičnin (zemljišča ter zemljišča s stavbo), njihovo obdavčitev z DDV in davkom na promet nepremičnin oz. napačno uporabo določil ZDDV-1 in ZDPN-2. Konkreten primer, ki ga bom obravnavala, sem reševala v okviru opravljanja svojih del in nalog, in sicer davčnega inšpekcijskega nadzora – upravnega postopka na prvi stopnji do odločitve revizijskega sodišča.

V magistrskem delu bom predstavila konkretni davčni inšpekcijski nadzor in prikazala njegov potek na vseh stopnjah odločanja. Predstavila bom konkretni primer nabave nepremičnin med dvema davčnima zavezancema identificiranima za namene DDV in obdavčitev le-teh po določilih ZDDV-1. Bistvene določbe in lastnosti postopkov bom

povzela iz strokovne literature in hkrati na primeru predstavila izvedbo davčnega inšpekcijskega nadzora v praksi.

Glavni cilj magistrskega dela je na enem mestu prikazati vse faze finančnega nadzora in znotraj njega davčni inšpekcijski nadzor. Pokazati kompleksnost izvedbe in pomen poznavanja materialnih in tudi postopkovnih predpisov. Prav tako je moj namen davčnim zavezancem ponuditi na enem mestu prikaz upravnega in sodnega postopka, del katerega lahko postanejo kot potencialni udeleženci na svojo zahtevo ali po uradni dolžnosti. Skozi primer bo predstavljena interdisciplinarnost (poznavanje materialnih predpisov, drugih predpisov in upravnih postopkov), ki sem jo že omenila.

Magistrsko delo bo temeljilo na postavljenih vprašanjih, ki bodo v njem raziskana in bodo na tej podlagi ponujeni odgovori. Postavljena vprašanja so sledeča:

- **katere zakonske podlage urejajo obdavčitev prometa nepremičnin v Sloveniji,**
- **ali je obdavčitev prometa nepremičnine odvisna od statusa davčnega zavezanca,**
- **kdaj začne davčni organ davčni inšpekcijski nadzor,**
- **katere so faze davčnega inšpekcijskega nadzora in kaj vse zajema in**
- **katere so faze sodnega postopka kot nadaljevanje davčnega inšpekcijskega nadzora kot upravnega postopka.**

V magistrskem delu bom preizkusila **hipotezo**, in sicer: davčni inšpekcijski nadzor je učinkovit mehanizem za zagotavljanje zakonitosti obdavčevanja prometa nepremičnin z davkom na dodano vrednost.

Metodologija. Pri izdelavi magistrskega dela so uporabljene različne metode:

- **kompilacijska**, gre za povzemanje spoznanj, stališč, sklepov, rezultatov,
- **induktivna**, gre za sklepanje iz posebnega k splošnemu,
- **deduktivna**, gre za sklepanje iz splošnega k posebnemu,
- **analiza in sinteza**, gre za razčlenjevanje in nato sestavljanje delov v celoto.

Vsebina magistrskega dela je plod poglobljenega teoretično-analitičnega pregleda strokovne literature, člankov in raziskav s področja predstavljene vsebine. Ugotovitve v magistrskem delu so posledica temeljite analize davčnega inšpekcijskega postopka (upravnega) in sodnega postopka pri davčnem inšpekcijskem nadzoru nabave nepremičnine – stavbno zemljišče in obdavčitvi le-te z DDV. Ugotovitve analize s pomočjo vzorcev posameznih izdanih aktov bodo povezane v smiselno celoto in prikazane kot osnutek priročnika za davčne zavezance. Pri tem pa je v teoretičnem pogledu podan prispevek k izboljšanju izvajanja davčnih inšpekcijskih nadzorov in zakonitosti dela inšpektorjev.

Pri izdelavi magistrskega dela bom, tako kot je bilo že napovedano, uporabila praktične izkušnje na področju nadzora pravnih oseb.

Magistrsko delo bo razdeljeno na šest vsebinskih delov. Najprej bom predstavila DDV z njegovimi splošnimi in nekaterimi posebnimi določbami, ki so obravnavni v zakonodaji. Nato bom predstavila najpogostejše oblike utaj DDV.

V drugem delu bom predstavila pojem nepremičnin na splošno in znotraj njih stavbna zemljišča ter obravnavo prometa nepremičnin po posameznem predpisanem davku. Prikazala bom različnosti teh obdavčitev.

V tretjem delu bom opisala in predstavila davčni postopek kot upravni postopek in v četrtem delu sodni postopek. Vsebinska predstavitev bo temeljila na strokovni literaturi. Opisala bom tudi redna in izredna pravna sredstva.

Kot peti in glavni vsebinski del bom predstavila upravni in sodni postopek pri davčnem inšpekcijskem nadzoru. Temelji na konkretno postavljenem problemu obdavčitve dveh stavbnih zemljišč z DDV. Predstavitev primera bo prikazal vse upravne in sodne akte, v okviru katerih bodo obravnavane tudi pripombe in pojasnila davčnega zavezanca. Iz opisa postopka bo razviden status davčnega zavezanca, opis dejanskega stanja, način nakupa nepremičnin – stavbnih zemljišč, način evidentiranja v poslovnih knjigah, pripombe davčnega zavezanca, odgovor prvostopenjskega organa itd.

V zadnjem, šestem delu bom strnila celotni postopek in ga skupaj z vzorci posameznih aktov prikazala kot osnutek priročnika za davčne zavezance, ki bodo v bodoče subjekt davčnega inšpekcijskega nadzora oz. so to že bili ter bi želeli preveriti način vodenja tako upravnega kakor tudi sodnega postopka in pri tem varovanja pravic ter hkrati izpolnjevanja obveznosti. Osnutek priročnika bo osnovan na podlagi prakse predstavljene v magistrskem delu in na podlagi že veljavnih zakonskih določil v Republiki Sloveniji ter pripravljenih vzorcev posameznih aktov.

1 DAVEK NA DODANO VREDNOST

1.1 Splošno o davku na dodano vrednost

1.1.1 Sistem DDV na splošno

Slovenija kot članica Evropske Unije mora spoštovati pravila DDV, ki so urejena v Direktivi o DDV. Gre za temeljni akt, ki enotno ureja področje DDV v vseh državah članicah. Področje DDV v Sloveniji urejata tudi ZDDV-1 in PZDDV-1. ZDDV-1 v prvem členu določa, da se s tem zakonom ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja DDV v

skladu z Direktivo o DDV z vsemi njenimi spremembami, v skladu z Direktivo Sveta 2008/9/ES o podrobnih pravilih za vračilo davka na dodano vrednost in v skladu s Trinajsto Direktivo Sveta 86/560/EGS o usklajevanju zakonodaje držav članic glede prometnih davkov. Na tem področju pa je prav tako pomembno poznavanje sodb sodišča Evropske Unije, ki v davčnih zadevah nudijo pomoč davčnim zavezancem, vendar ne predstavljajo formalnega pravnega vira v Republiki Sloveniji.

DDV je posredni davek na promet blaga in storitev. Plačuje se v vsaki fazi proizvodno-distribucijske verige, kar pomeni, da je vse fazni davek. Ime davka pove, da se pri vsakem posameznem prometu istovrstnega blaga in storitve obdavči le vrednost, ki je bila blagu ali storitvi dodana v tej fazi prometa. Sistem DDV temelji na kreditni metodi oz. na metodi odbitka. Metoda odbitka pomeni, da se DDV obračuna od vrednosti vsake transakcije, torej od dobave blaga/storitev. Pri DDV vsak udeleženec v verigi obračuna davek na dodano vrednost, hkrati pa od tega zneska DDV odšteje DDV, ki je bil vsebovan v produkcijskih faktorjih v prejšnjih fazah. Tako udeleženec v verigi dejansko plača v proračunsko blagajno le razliko med davkom, ki ga je zaračunal pri naslednji fazi ali končnemu potrošniku, ter davkom, ki je bil njemu zaračunan pri nabavi. Navedeno pomeni, da se obračuna in plača dejansko le davek, ki bremeni vrednost, dodano v fazi proizvodnje ali prodaje. Pri DDV je potrebno upoštevati tudi načelo nevtralnosti. Le-to zahteva, da ne pride do kopičenja davčne obveznosti. To pomeni, da se preko odbitka DDV prevali in ga zavezanec ne prenaša med svoje stroške. Nevtralnost sistema delovanja DDV je zagotovljena s tem, da hkrati z nastankom obveznosti za obračun DDV pri dobavitelju kupec pridobi pravico do odbitka obračunanega DDV. Ravno te lastnosti DDV pa omogočajo utajevanje DDV.

Glavno tveganje za proračun obstaja, če plačnik DDV ne bo plačal, pridobitelj pa si ga bo odbil kot vstopni DDV. Proračun bremenita tako dve tveganji: prvo je, da plačnik dolgovanega DDV ne bo plačal, kar bo vplivalo na manjše davčne prihodke države, drugo je, da bo država morala vrniti vstopni DDV na podlagi predloženih obračunov (Čokelc, Kokotec Novak & Franc, 2016, str. 176).

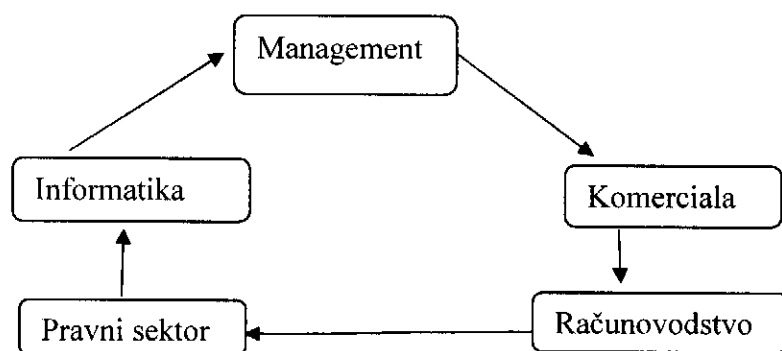
Po prepričanju mnogih je DDV po svoji administrativni obravnavi in vsebini predvsem naloga računovodstva. Prav zaradi tega se največ napak zgodi pri upoštevanju določil davčne zakonodaje s področja DDV. Ker se z njim obdavčuje promet blaga in storitev, imajo posredno z DDV opraviti, poleg računovodij, tudi zaposleni v komerciali, pravni službi, managementu itd.

Poslovne funkcije podjetja, ki so na različne načine vpete v sistem DDV, so (Špes, 2015, str. 12–13):

- komercialni sektor (upoštevanje vpliva incoterms klavzul pri dobavah blaga v povezavi z nastankom obdavčljivega dogodka in nastanka obveznosti obračuna DDV),

- informatika (vzpostavitev in zagotavljanje možnosti izpolnjevanja predpisanih davčnih evidenc ter zagotavljanje možnosti izdajanja različnih dokumentov),
- pravni sektor (priprava, prevedba vsebine pogodb, pravilnikov, aktov, drugih listin v povezavi z vsebino davčnega predpisa),
- računovodstvo (izvedba davčnega administriranja, vodenje ustreznih davčnih evidenc, izpolnjevanje davčnih obveznosti, pravočasna predložitev ustreznih davčnih listin davčnemu organu),
- management (upoštevanje in prepletanje davčnega predpisa s poslovnim načrtovanjem, uvajanje novih dejavnosti, odprodajo dela dejavnosti, nepremičnin itd).

Slika 1: Poslovne funkcije pri družbi, ki so povezane z DDV



Vir: D. Špes, Dobro da vem: DDV za vsakdanjo rabo, 2015, str. 12–13.

1.1.2 Predmet DDV

Predmet DDV je določen v 3. členu ZDDV-1 ter podrobneje v 5. do 27. členu PZDDV-1. Predmet DDV so transakcije, ki jih opravi davčni zavezanec za plačilo na ozemlju Slovenije, in sicer:

- dobava blaga, ki pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik, torej ni nujno, da je bil opravljen tudi prenos lastninske pravice na blagu. Za dobavo blaga, opravljeno za plačilo, se šteje tudi uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev davčnega zavezanca, za zasebne namene, brezplačna odtujitev ali uporaba za druge namene kot za namene svoje dejavnosti, pod pogojem, da je bila izkoriščena pravica do odbitka DDV. Za dobavo blaga za plačilo se šteje tudi zadržanje blaga ob prenehanju opravljanja dejavnosti, če je bila dana pravica do odbitka DDV;
- pridobitev blaga iz drugih držav članic pomeni pridobitev pravice do razpolaganja z blagom, kot da bi bil pridobitelj lastnik. Pridobitelju ga odpošlje ali odpelje v Slovenijo iz druge države članice dobavitelj, pridobitelj ali druga oseba za račun enega od njiju. Da je kot pridobitev blaga iz drugih držav članic neka dobava blaga v Sloveniji predmet obdavčitve, morajo biti izpolnjeni naslednji pogoji:

- prodajalec je davčni zavezanec, identificiran za DDV v drugi državi članici,
- promet je opravljen za plačilo,
- blago je pridobljeno na ozemlju Slovenije,
- pridobitelj je davčni zavezanec, identificiran za DDV v Sloveniji;
- opravljanje storitev pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga. Opravljanje storitev, ki jih davčni zavezanec opravi brezplačno za svoje zasebne namene ali za zasebne namene njegovih zaposlenih ali za druge namene kot za namene opravljanja njegove dejavnosti, se šteje za opravljanje storitev za plačila;
- uvoz blaga pomeni vsak vnos blaga v unijo, ki nima statusa blaga unije v skladu s carinskimi predpisi.

1.2 Davčni zavezanec

1.2.1 Identifikacija za namene DDV

Davčnega zavezanca določa 5. člen ZDDV-1 in podrobneje 2. do 4. člen PZDDV-1. Davčni zavezanec je domača ali tuja oseba, ki deluje samostojno in neodvisno in pri tem kjerkoli opravlja katerokoli ekonomsko dejavnost ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti, torej ne glede na to, ali dosega dobiček ali izgubo. Med davčne zavezance se uvrščajo tudi osebe, ki priložnostno dobavijo novo prevozno sredstvo v drugo državo članico ter državni organi, organi lokalnih skupnosti ter druge osebe javnega prava, če opravljajo ekonomske dejavnosti, ki se sicer opravljajo na trgu.

Po določilih ZDDV-1 davčni zavezanci niso državni organi, organi lokalnih skupnosti ter druge osebe javnega prava v zvezi z dejavnostmi, ki jih opravljajo kot organi oblasti. Prav tako pa tudi zaposleni in druge osebe, ki jih na delodajalca vežejo pogodba o zaposlitvi ali kakršne koli druge pravne vezi, ki kažejo na odvisno razmerje med delodajalcem in delojemalcem.

Identifikacijo davčnih zavezancev določata 78. in 79. člen ZDDV-1, ki obravnavata obveznost prijavljanja in identifikacijsko številko za DDV, podrobneje pa PZDDV-1 od 129. do 131. člena. Iz navedenih členov ZDDV-1 lahko povzamem, da mora davčni zavezanec za pridobitev identifikacijske številke za DDV izpolnjevati vsaj enega izmed pogojev:

- davčni zavezanec je v zadnjih 12 mesecih presegel oz. je verjetno, da bo presegel 50.000 EUR obdavčljivega prometa in se je identificiral za namene DDV,
- davčni zavezanec, predstavnik gospodinjstva, ki dobavlja blago in storitve v okviru svoje kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, kot jo določajo predpisi o dohodnini od višine 7.500 EUR skupnega dohodka te dejavnosti v okviru kmečkega gospodinjstva za zadnje koledarsko leto,

- davčni zavezanec, ki na ozemlju Slovenije opravi pridobitev blaga znotraj Unije zaradi transakcij, ki so povezane z njegovim opravljanjem dejavnosti zunaj Slovenije,
- davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, ki pridobiva blago znotraj Unije, skupni znesek njegovih pridobitev v tekočem koledarskem letu pa preseže 10.000 EUR oz. se je prostovoljno odločil za obračunavanje DDV,
- davčni zavezanec, ki ima sedež v Sloveniji in opravlja storitve na ozemlju druge države članice, za katere je plačnik DDV v skladu s 196. členom Direktive o DDV izključno prejemnik storitev,
- vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, katerima se opravijo storitve iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji.

Pogoj za izdajo identifikacijske številke je, da davčni zavezanec opravlja dejavnost oz. jo namerava opravljati na ozemlju Slovenije. Navedeno pomeni, da se lahko identificira že s prvimi, navzven vidnimi aktivnostmi, ki so usmerjena v opravljanje dejavnosti. Davčni zavezanec mora najprej pridobiti davčno številko in še le nato se lahko identificira za namene DDV, kar pomeni, da pridobi njegova davčna številka predpono SI.

Osebe, ki se morajo identificirati glede na dosežen promet, so tisti davčni zavezanci, ki na ozemlju Slovenije dobavljajo blago in opravljajo storitve, od katerih lahko odbijajo vstopni DDV, če v obdobju zadnjih 12 mesecev presežejo oz. utemeljeno pričakujejo, da bodo presegli 50.000 EUR obdavčljivega prometa. Identifikacijsko številko morajo pridobiti že za mesec, v katerem bo presežen limit. Obdavčljiv promet obsega zneske brez DDV, in sicer:

- znesek obdavčenih dobav blaga in storitev,
- znesek oproščenih transakcij pri izvozu, oproščenih transakcij v zvezi z mednarodnim prevozom, oproščenih transakcij, ki se obravnavajo kot izvoz ter oproščenih storitev posrednikov,
- znesek transakcij z nepremičninami, točno določenih finančnih transakcij ter zavarovalnih storitev.

Če davčni zavezanec ne preseže limita 50.000 EUR, ima možnost, da se prostovoljno vključi v sistem DDV, vendar obstaja pogoj, da mora v sistemu ostati 60 mesecev.

Osebe, ki se morajo identificirati za namene DDV, ne glede na dosežen promet, so davčni zavezanci, ki nimajo sedeža v Sloveniji, so torej tujci, če opravljajo obdavčljive transakcije na ozemlju Slovenije, ne glede na znesek teh transakcij, dosežen pred začetkom opravljanja dejavnosti. Prav tako se morajo identificirati davčni zavezanci, ki imajo sedež v Sloveniji in opravljajo na ozemlju drugih držav članic storitve, za katere je dolžan plačati DDV izključno prejemnik storitve. Identifikacija mora biti opravljena že pred prvo

opravljeno storitvijo. Enako velja identifikacija za davčne zavezanke, ki prejmejo storitev, za katero je dolžan plačati DDV izključno prejemnik in te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža v Sloveniji. Identifikacija mora biti opravljena že pred prvim prejemom tovrstne storitve.

Obveznost identifikacije za namene DDV se ne nanaša na davčne zavezanke, ker so oproščeni obračunavanja DDV, saj v zadnjih 12 mesecih niso presegli obdavčljivega prometa v znesku 50.000 EUR. Oproščeni so tudi kmetje, če so obdavčeni pavšalno po katastrskem dohodku, in če le-ta od vseh članov kmečkega gospodinjstva za zadnje koledarsko leto ne presega 7.500 EUR. Obveznost identifikacije se ne nanaša tudi na davčnega zavezanca, ki na ozemlju Slovenije opravlja samo oproščene dobave blaga in storitev, od katerih se DDV ne sme odbiti. Ta skupina davčnih zavezancev se imenuje mali davčni zavezanke. Le-ti niso vključeni v sistem obračunavanja in plačevanja DDV. Glede na to, da niso zavezani k plačevanju DDV, prav tako nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV. V praksi to pomeni, da zavezanec na strani prodaje ne aplicira davčne stopnje, davek na strani nakupa pa preprosto absorbira med poslovne stroške (Stanovnik, 2008, str. 103).

1.2.2 Prenehanje identifikacije za namene DDV

Prenehanje identifikacije za namene DDV določa 80. člen ZDDV-1 in 132. člen PZDDV-1. Davčnemu zavezancu preneha identifikacija za namene DDV na dva načina, in sicer:

- prenehanje identifikacije za namene DDV na vlogo. Identifikacija na zahtevo davčnega zavezanca preneha, ker zavezanec v zadnjih 12 mesecih ne presega obdavčljivega prometa 50.000 EUR, ker je izbrisan iz ustreznega registra in je prenehal z opravljanjem dejavnosti, ker v zadnjem koledarskem letu ne presega 7.500 EUR katastrskega dohodka itd.;
- prenehanje identifikacije za namene DDV po uradni dolžnosti. Finančni organ izda odločbo o prenehanju identifikacije za namen DDV po uradni dolžnosti, ker je davčni zavezanec prenehal z opravljanjem dejavnosti in ni obvestil finančnega organa, ker ni predložil obračuna DDV v zadnjih 6 mesecih, ker je zavezanec uporabil identifikacijo za DDV tako, da je omogočil drugim zavezancem neupravičen odbitek vstopnega DDV itd.

1.3 Kraj obdavčitve

1.3.1 Kraj obdavčitve blaga

Kraj obdavčitve je praviloma kraj, kjer je blago uporabljeno oz. porabljeno. Pomeni, da se enako obravnava blago, ki je uvoženo ali je proizvedeno na nekem davčnem območju. Blago, ki je namenjeno izvozu, pa je obdavčitve oproščeno. Za storitve velja splošno

pravilo, in sicer se za kraj opravljanja storitev šteje kraj, kjer ima sedež naročnik storitve. Vendar obstajajo tudi izjeme, kot je razvidno iz opisanega v nadaljevanju.

Kraj obdavčitve blaga je opredeljen v ZDDV-1 v členih od 19. do 22., ki določajo kraj dobave blaga. Za kraj dobave blaga se šteje:

- pri dobavi blaga brez prevoza kraj, kjer se nahaja blago, ko se opravi dobava,
- pri dobavi blaga s prevozom kraj, kjer se nahaja blago, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga,
- pri dobavi blaga na krovu plovila, zrakoplova ali na vlaku, je kraj dobave, kjer se prevoz potnikov začne, če gre za prevoz potnikov znotraj EU,
- pri dobavi plina, električne energije, energije za ogrevanje in hlajenje davčnemu zavezancu preprodajalcu, je kraj dobave, kjer ima preprodajalec sedež,
- pri dobavi plina, električne energije, energije za ogrevanje in hlajenje končnemu potrošniku, je kraj dobave, kjer se energenti dejansko porabijo.

1.3.2 Kraj pridobitve blaga znotraj EU

Kraj pridobitve blaga znotraj EU je določen v 23. členu ZDDV-1. Določeno je, da je kraj obdavčitve blaga pri pridobitvah blaga znotraj EU kraj, kjer se nahaja blago, ko se konča odpošiljanje ali prevoz osebi, ki je blago nabavila. Gre za načelo namembnega kraja, ki pa se upošteva le pri prometu med zavezanci identificiranimi za namene DDV.

1.3.3 Kraj opravljanja storitev

Pri določitvi kraja opravljanja storitev velja splošno pravilo, ki je določeno v 25. členu ZDDV-1, in za kraj opravljanja storitev določa kraj, kjer ima naročnik storitve sedež. Če so storitve opravljene končnim potrošnikom, torej osebam, ki niso davčni zavezanci, je kraj opravljanja storitev kraj, v katerem ima izvajalec sedež svoje dejavnosti. Za določitev kraja opravljanja storitev veljajo pri določenih storitvah posebna pravila, ki so predpisana v členih od 26. do 30.e ZDDV-1, in sicer:

- kraj opravljanja storitev, ki jih opravijo posredniki osebi, ki ni davčni zavezanec, je kraj, kjer je opravljena glavna transakcija;
- kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami nepremičninskih posrednikov, nastanitvijo v hotelih, nastanitvijo v počitniških domovih itd., je kraj, kjer se nepremičnina nahaja;
- kraj opravljanja prevoza potnikov je kraj, kjer se opravlja prevoz, pri čemer se upošteva prevožena razdalja;
- najem prevoznih sredstev;

- kulturne in podobne storitve, pomožne prevozne storitve in storitve v zvezi z premičninami je kraj opravljanja storitev tam, kjer se te storitve dejansko izvajajo;
- intelektualne storitve, kot so storitve prenosa in odstopa avtorskih pravic, storitve svetovalcev, odvetnikov, finančne in zavarovalne storitve ki so opravljene osebam, ki niso davčni zavezanci in imajo sedež zunaj EU, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima ta oseba sedež oz. stalno bivališče. Enako velja tudi za telekomunikacijske storitve.

Splošno pravilo določa Direktiva 2008/8/ES (Ur. l. EU L044/11) in velja od 1. 1. 2010. Z njim naj bi se preprečilo izkrivljanje konkurence med državami članicami in izboljšalo delovanje enotnega notranjega trga (Škof, Prezelj, 2008, str. 5-8).

1.3.4 Kraj uvoza blaga

Kraj uvoza blaga določa 31. člen ZDDV-1. V državi članici, kjer je bilo blago vneseno v EU, je kraj uvoza blaga. Če je na blagu, ki je uvoženo v EU začet postopek oprostitve v carinskih postopkih, je kraj uvoza blaga v državi članici, na ozemlju katere se ti postopki končajo. Enako velja tudi za blago, ki je uvoženo iz tretjih ozemelj.

1.4 Oprostitve

1.4.1 Oprostitve DDV

Oprostitve DDV so določene v ZDDV-1 v členih od 42. do 61. in v PZDDV-1 od člena 45. do 97. Govorimo o oprostitvah za določene dejavnosti, ki so v javnem interesu. Med te uvrščamo zdravstvene storitve, socialno varstvene storitve, šolsko izobraževanje, članarine itd. Oprostitve veljajo tudi za določene druge dejavnosti, kot so zavarovalne in finančne dejavnosti. Med to kategorijo oprostitve sodijo tudi dobava zemljišč, dobava objektov ali delov objektov, dobava zlata Banki Slovenije, igre na srečo itd. Oprostitve veljajo tudi za določene transakcije znotraj EU in pri uvozu. O oprostitvah govorimo tudi pri izvozu, mednarodnem prevozu, konzularnih in diplomatskih odnosih itd. Oprostitve DDV delimo na prave oprostitve in neprave oprostitve.

1.4.2 Neprave oprostitve

Davčni zavezanci, ki opravljajo oproščene dejavnosti za svoje dobave, ne obračunavajo DDV, hkrati pa tudi nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV, ki jim ga zaračunajo njihovi dobavitelji. V sistemu DDV ta način oprostitve označimo kot neprave oprostitve, saj davčni zavezanci, ki izključno opravljajo te dejavnosti, v nobenem primeru nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV. Te dejavnosti so tiste, ki so v javnem interesu, in druge dejavnosti, kamor uvrščamo finančne in zavarovalne transakcije, dobava zemljišč, dobava objektov in delov objektov itd.

Med nepravne oprostitve sodi dobava zemljišč, razen stavbnih zemljišč, ki je opredeljena v osmi točki 44. člena ZDDV-1. Pri tem velja izpostaviti, da v primeru dobave zemljišča, ki ni stavbno zemljišče, lahko davčni zavezanec obračuna DDV, vendar se mora s kupcem, ki je davčni zavezanec identificiran za namene DDV in ima pravico do odbitka celotnega DDV, dogovoriti, da bo od dobave zemljišča obračunan DDV. Oba davčna zavezanca morata pred prvo dobavo o tej izbiri obvestiti davčni organ z izjavo, ki jo pošljeta v elektronski obliki.

1.4.3 Prave oprostitve

Davčni zavezanci, ki opravljajo oproščene dejavnosti, kot so izvoz blaga, dobave blaga v druge države članice, dobave blaga, ki so izenačene z izvozom blaga, storitve, ki so opravljene v tretjih državah oz. v drugih državah članicah, v koliko je prejemnik davčni zavezanec identificiran za namene DDV, dobave blaga v davčnih in carinskih skladiščih, ne obračunavajo in plačajo DDV, hkrati pa imajo pravico do odbitka vstopnega DDV, ki jim ga zaračunajo njihovi dobavitelji. Takšnim oprostitvam pravimo prave oprostitve.

1.5 Odbitek DDV

1.5.1 Obseg pravice do odbitka

Obseg pravice do odbitka DDV je določen v 63. členu ZDDV-1. Davčni zavezanec ima pravico do odbitka DDV v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV. Obseg pravice pomeni, da ima davčni zavezanec pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga in storitev, če je to blago in storitve uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij. Davčni zavezanec ima tudi pravico do odbitka DDV, če je blago in storitve uporabil za namene oproščenih transakcij, ki omogočajo pravico do odbitka DDV oz. od pravih oprostitvev, ki jih ZDDV-1 natančno predpisuje. Za uveljavljanje pravice do odbitka DDV mora davčni zavezanec izpolnjevati pogoje, in sicer:

- prejeti mora račun za dobavljeno blago oz. opravljeno storitev,
- prejeti mora carinsko deklaracijo za uvoženo blago,
- blago in storitve je uporabil za namene svoje obdavčene dejavnosti ali oproščene dejavnosti, ki prinašajo pravico do odbitka DDV,
- nastala je že obveznost za obračun DDV.

Davčni zavezanec odbije DDV na način, da od zneska DDV, ki ga dolguje v davčnem obdobju, odšteje znesek DDV, za katerega je v istem davčnem obdobju nastala pravica do odbitka. Če davčni zavezanec ne opravi odbitka DDV v tem davčnem obdobju, lahko odbije ta znesek DDV kadarkoli po tem davčnem obdobju, vendar ne pozneje kot v

zadnjem davčnem obdobju koledarskega leta, ki sledi letu, v katerem je pridobil pravico do odbitka DDV.

Davčni zavezanec, ki prejme račun, na katerem je izkazan DDV od osebe, ki ga po ZDDV-1 ne sme izkazati, ne sme odbiti izkazanega DDV, ne glede na to, da oseba ta DDV plača. Prav tako davčni zavezanec, ki prejme račun, na katerem je izkazan višji DDV, kot bi moral biti po ZDDV-1, ne sme odbiti tega višjega zneska, ne glede na to, da je bil DDV plačan.

1.5.2 Omejitev pravice do odbitka

Omejitev pravice do odbitka DDV je določena v 66. členu ZDDV-1 in podrobneje v 106. členu PZDDV-1. Davčni zavezanec ne sme odbiti DDV, in sicer:

- jaht in čolnov, namenjenih za šport in razvedrilo, goriv in maziv ter nadomestnih delov ter storitev, tesno povezanih s tem, razen od plovil, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti prevoza potnikov in blaga, dajanje v najem in zakup ter za nadaljnjo prodajo;
- zrakoplovov, goriv in maziv ter nadomestnih delov ter storitev, tesno povezanih s tem, razen od zrakoplovov, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti prevoza potnikov in blaga, dajanje v najem in zakup ter za nadaljnjo prodajo;
- osebnih avtomobilov ter motornih koles, goriv in maziv ter nadomestnih delov ter storitev tesno povezanih s tem, razen od vozil, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti prevoza potnikov in blaga, dajanje v najem in zakup ter za nadaljnjo prodajo, vozil, ki se uporabljajo v avtošolah za izvajanje programa usposabljanja iz vožnje v skladu z veljavnimi predpisi, kombiniranih vozil za opravljanje dejavnosti javnega linijskega in posebnega linijskega prevoza ter osebnih specialnih vozil, prilagojenih izključno za prevoz pokojnikov;
- stroškov reprezentance, pri čemer se kot stroški reprezentance štejejo zgolj stroški pogostitve in zabave ob poslovnih in družabnih stikih;
- stroškov prehrane vključno s pijačo in stroškov nastanitve, razen stroškov, ki so davčnemu zavezancu nastali pri teh dobavah v okviru opravljanja njegove dejavnosti.

Davčni zavezanec prav tako nima pravice do odbitka vstopnega DDV za blago in storitve, ki se uporabljajo za neposlovne namene ali za transakcije, ki niso obdavčene z DDV (Stanovnik, 2008, str. 102).

1.5.3 Delni odbitek DDV in odbitni delež

Delni odbitek DDV določa 65. člen ZDDV-1. Za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec potrebuje tako za transakcije, pri katerih DDV lahko odbije, kot za transakcije, pri katerih DDV ne sme odbiti, se lahko odbije samo tak delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam.

Ta delež se določi za vse transakcije, ki jih opravi davčni zavezanec. Podrobneje je delni odbitek urejen v 103. do 105. členu PZDDV-1. Davčni zavezanec ima tri možnosti, in sicer:

- DDV odbija po dejanskih podatkih, kar pomeni, da za vsak njemu zaračunani DDV ugotovi, ali se nanaša na njegovo obdavčeno ali na njegovo oproščeno dejavnost. Odbitek DDV lahko uveljavlja le za tisti znesek DDV, ki se nanaša na obdavčeno dejavnost in oproščeno dejavnost s pravico do odbitka DDV. O tem mora v svojem knjigovodstvu zagotoviti ustrezne podatke;
- DDV odbija na podlagi izračuna odbitnega deleža, ki ga izračuna oz. določi za vso svojo dejavnost kot celoto;
- DDV odbija na podlagi izračuna več odbitnih deležev, ki jih izračuna oz. določi za vsako posamezno dejavnost.

Natančen izračun odbitnega deleža je določen v drugem odstavku 66. člena ZDDV-1. Odbitni delež se določi tako, da se v števcu navede skupni znesek letnega prometa, brez DDV, ki se nanaša na transakcije, pri katerih je DDV odbiten po 63. členu ZDDV-1, v imenovalcu se navede skupni znesek letnega prometa, brez DDV, ki se nanaša na transakcije, vključene v števcu, in na transakcije, pri katerih DDV ni odbiten, vključno s subvencijami, razen tistih, ki so neposredno povezane s ceno blaga ali storitev, ki je določena v prvem odstavku 36. člena ZDDV-1 in je tržna vrednost. Pri izračunu odbitnega deleža se ne upošteva znesek prometa, ki se nanaša na dobave osnovnih sredstev, ki jih je davčni zavezanec uporabil za namene svoje dejavnosti, znesek prometa, ki se nanaša na priložnostne transakcije z nepremičninami, in znesek prometa, ki se nanaša na priložnostne finančne transakcije. Odbitni delež se določi na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na celo število. Izračunani odbitni delež pove, kakšen delež DDV davčni zavezanec sme odbiti.

Slika 2: Primer izračuna odbitnega deleža

Podatki:

100.500 EUR obdavčen promet,
 5.000 EUR oproščen promet s pravico do odbitka DDV,
 7.500 EUR oproščen promet brez pravice do odbitka DDV in
 10.000 EUR subvencije, ki niso povezane s ceno blaga in storitev.

$$\text{Primer izračuna odbitnega deleža: } \frac{100.500 + 5.000}{100.500 + 5.000 + 7.500 + 10.000} = \frac{105.500}{123.000} = 0,86 \times 100 = 86 \%$$

Zavezanec za davek si lahko kot odbitek vstopnega DDV upošteva 86 % zaračunanega DDV na prejetem računu.

Odbitni delež za tekoče leto se določi na podlagi podatkov o transakcijah v preteklem letu. Tak odbitni delež se imenuje začasni odbitni delež in se uporablja v tekočem letu. Ko so v začetku naslednjega leta znani vsi podatki, se izračuna oz. določi dokončni odbitni delež za preteklo leto. Davčni zavezanec s končnim odbitnim deležem popravi razlike zaradi odbitka DDV med letom na podlagi začasnega odbitnega deleža. Popravek razlik v odbitku DDV za preteklo leto davčni zavezanec opravi v obračunu DDV za mesec februar tekočega leta, če je mesečni davčni zavezanec, oz. v obračun januar–marec tekočega leta, če je trimesečni davčni zavezanec.

1.5.4 Popravek odbitka DDV

Davčni zavezanec mora prvotni odbitek popraviti, če je odbitek višji ali nižji od odbitka, do katerega je bil davčni zavezanec upravičen. Popravek mora davčni zavezanec opraviti, če se po opravljenem obračunu spremenijo dejavniki, ki so bili uporabljeni pri določitvi zneska za odbitek, kot na primer odpovedi nakupov in znižanja cen. Davčni zavezanec ne popravi prvotnega odbitka v primeru uradno dokazanega uničenja ali izgube. ZDDV-1 določa popravek odbitka DDV v 68. členu.

1.6 Vračilo DDV na podlagi obračuna

Če za dano davčno obdobje znesek odbitkov presega znesek dolgovanega DDV, se presežek prenese v naslednje davčno obdobje. Davčnemu zavezancu se na njegovo zahtevo presežek DDV vrne v 21 dneh po predložitvi obračuna DDV. Davčnemu zavezancu, ki presežka DDV ne prejme v roku, pripadajo zamudne obresti po obrestni meri, določeni z zakonom, ki ureja davčni postopek, od prvega dne po poteku 21 dni od predložitve obračuna DDV. Če je davčnemu zavezancu potekel rok za plačilo drugih davkov, se presežek vrne po poplačilu davčnega dolga.

1.7 Utaje DDV

Utajevanje DDV je globalni pojav, v okviru katerega davčni zavezanci utajevalci spretno izkoriščajo prednosti globalizacije. Ta zahteva zmanjšanje administrativnih ovir in s tem večjo svobodo in nenadzorovanost poslovnih aktivnosti (Čokelc, Kokotec Novak & Franc, 2016, 175). Po podatkih Evropske komisije iz leta 2012 zajema delež transakcij izvedenih z namenom utaj DDV kar 12 %, v nekaterih državah ocenjujejo, da je tovrstnih transakcij celo 20 %.

Razloge za utajevanje DDV lahko razdelimo v dve skupini. V prvo skupino spadajo razlogi, ki so posledica množice poslovnih dogodkov pri prometu blaga in storitev, kar je težko nadzirati, saj mora biti nadziranje za učinkovito preprečevanje davčnih utaj sprotno in čim bližje trenutku transakcije. Drugi razlog izvira iz njegove sistemske zasnove, predvsem iz možnosti odbijanja vstopnega DDV, preden prodajalec plača obračunan DDV (Franc, 2008, str. 23).

Uporaba več davčnih stopenj omogoča davčne goljufije, znane so utaje, ko se vstopni DDV za istovrstno blago priznava po višji stopnji, pri prodaji blaga pa se obračuna DDV po nižji stopnji (Keen & Smith, 2006, str. 868–870). Davčne utaje so bolj privlačne v državi, kjer veljajo višje davčne stopnje. Visoke davčne stopnje so spodbujevalec davčnih utaj (Čokelc, Kokotec Novak & Franc, 2016, 176).

V državah članicah se goljufije pri DDV kažejo v različnih oblikah, od poslovanja na črno do goljufij z lažnimi davčnimi napovedmi, neupravičenimi odbitki itd. Za delovanje davčnega sistema so odgovorne najprej države članice. Direktiva o DDV dovoljuje, ne glede da sistem DDV temelji na skupnih predpisih, številne izjeme. Izjeme se kažejo v različni višini davčnih stopenj pri določanju meje za male davčne zavezance itd.

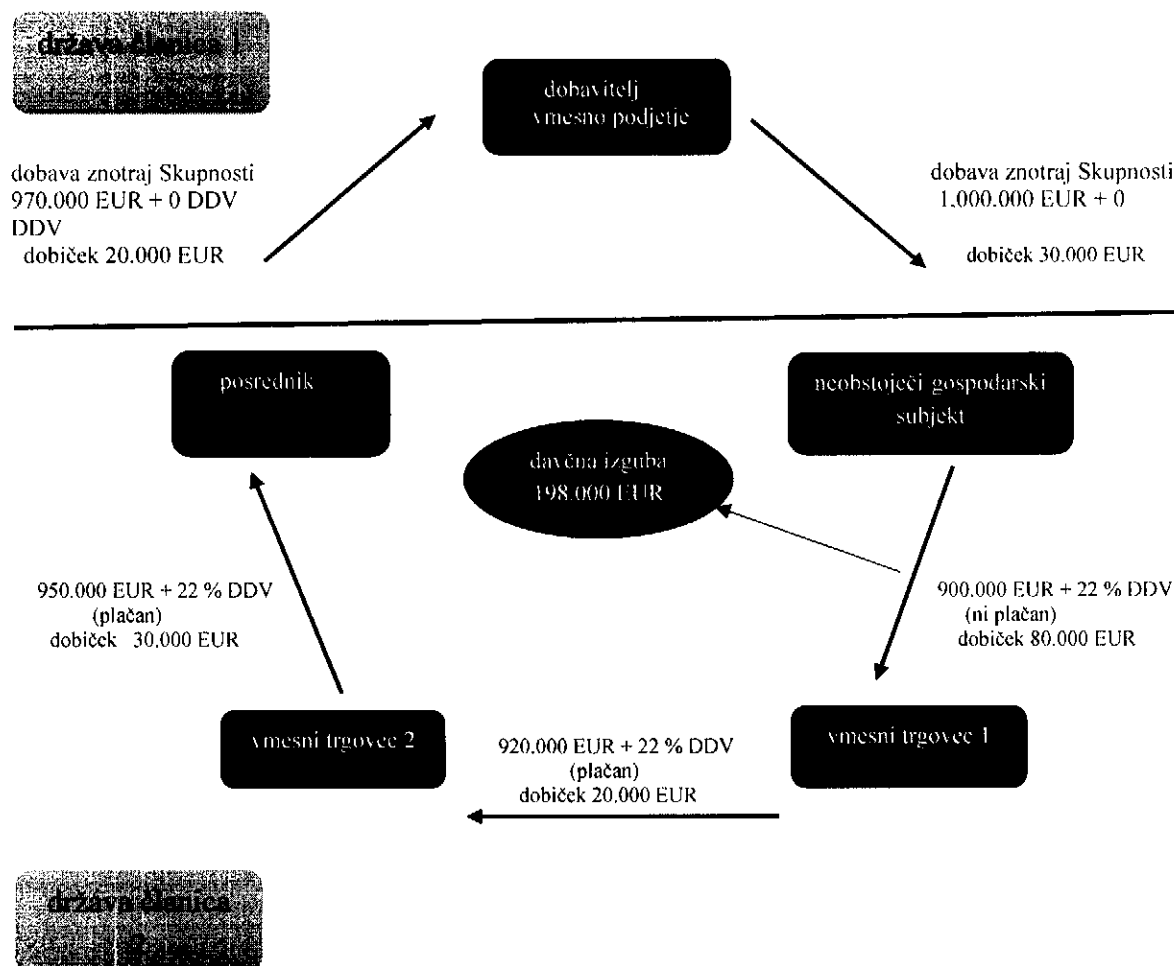
Davčne goljufije v Evropski skupnosti ogrožajo ustrezno delovanje notranjega trga in vodijo k izkrivljanju konkurence med tistimi, ki davke plačujejo, in tistimi, ki jih ne.

1.7.1 Goljufije z neobstoječim gospodarskim subjektom

Goljufija z neobstoječim gospodarskim subjektom je značilna goljufija na mednarodni ravni, in sicer pri transakcijah znotraj Evropske skupnosti. Sistem DDV znotraj skupnosti je pogosto zlorabljen v okviru goljufij z neobstoječim gospodarskim subjektom.

V nadaljevanju opisujem primer goljufije z neobstoječim gospodarskim subjektom. Dobavitelj, ki ima sedež v državi članici 1, t.i. vmesno podjetje, dobavi blago drugemu podjetju, ki ima sedež v državi članici 2, t.i. neobstojećemu gospodarskemu subjektu. Dobava je opravljena z oprostitvijo plačila DDV. Ta gospodarski subjekt izkoristi dobavo blaga znotraj skupnosti oproščeno plačila DDV tako, da blago ponovno proda na domačem trgu države članice 2. Pri tem ponudi konkurenčno ceno, saj, ne glede na dejstvo, da svojim strankam zaračuna DDV, tega ne plača davčnemu organu. S tem povečuje svojo stopnjo dobička. Neobstoječi gospodarski subjekt izgine brez sledi, kar pomeni, da je DDV v državi članici, kjer se blago porabi, nemogoče pobrati. Nadaljevanje navedene goljufije se lahko izvede tako, da neobstoječi gospodarski subjekt blago proda vmesnim trgovcem, med katerimi so tudi pošteni, z namenom, da se oteži izsleditev goljufije.

Slika 3: Osnovna shema davčnega vrtiljaka z neobstoječim gospodarskim subjektom



Vir: Evropsko računsko sodišče. Boj proti goljufijam na področju DDV znotraj Skupnosti, 2015, str. 14; lastni podatki 22 % stopnja DDV

Vmesno podjetje proda blago neobstoječemu gospodarskemu subjektu za 1.000.000 EUR. DDV ni obračunan, saj so dobave blaga znotraj skupnosti oproščene DDV (prvi korak). V drugem koraku neobstoječi gospodarski subjekt proda blago vmesnemu trgovcu 1 za 1.098.000 EUR (900.000 EUR x 22 % DDV). Neobstoječi gospodarski subjekt DDV v višini 198.000 EUR ne plača davčnemu organu in izgine. Vmesni trgovec 1 v tretjem koraku proda blago vmesnemu trgovcu 2 za 1.122.400 EUR (920.000 EUR x 22 % DDV). Znesek 920.000 EUR vsebuje 20.000 EUR dobička, od katerega trgovec 2 plača 22 % davka kot DDV v višini 4.400 EUR. Vmesni trgovec 2 proda blago posredniku za 1.159.000 EUR (950.000 EUR x 22 % DDV). Znesek 950.000 EUR vsebuje 30.000 EUR dobička, od katerega posrednik plača 22 % davka kot DDV v višini 6.600 EUR. Posrednik zaključi goljufivo verigo s prodajo blaga nazaj vmesnemu podjetju v višini 970.000 EUR. Znesek vsebuje 20.000 EUR dobička. Vmesnemu podjetju ne zaračuna DDV, ker so dobave znotraj Evropske skupnosti oproščene. Vendar zahteva nazaj DDV v višini 209.000

EUR, ki ga je plačal vmesnemu trgovcu 2. Davčni organ države članice 2 je utrpel izgubo v višini 198.000 EUR, saj so pobrali 11.000 EUR od vmesnih trgovcev, vendar pa morajo vrniti 209.000 EUR posredniku. Dobiček pridobljen na podlagi tako izpeljane goljufije z neobstoječim gospodarskim subjektom je 198.000 EUR. Navedeni znesek si med seboj razdelijo strani udeležene v goljufiji.

1.7.2 Goljufije z neupravičenim odbitkom DDV

Temeljna sistemska slabost DDV, ki ga druge davčne vrste ne poznajo, je, da omogoča identificiranemu davčnemu zavezancu, prejemniku blaga oz. storitev, odbitek vstopnega DDV, ko izpolni (formalne in materialne) pogoje za to, ne glede na to, ali je račun dobavitelju že plačal oz. ali je dobavitelj plačal obračunani DDV (Čokelc, Kokotec Novak & Franc, 2016, 176).

Utaje DDV z neupravičenim odbitkom vstopnega DDV so zelo različne. Najpogostejše dejavnosti, v katerih se ta tip goljufije pojavlja, so gradbena dejavnost, dejavnost odpadnih surovin, dejavnost emisijskih kuponov itd. Pravica do odbitka vstopnega DDV nastane neodvisno od tega, ali je bila obveznost za DDV pri dobavi blaga oz. storitev plačana. Če si kupec blaga oz. storitev odbije vstopni DDV, ki ga dobavitelj blaga oz. storitve ni plačal, nastane izpad proračunskih prihodkov. Goljufije z neupravičenim odbitkom DDV se pojavljajo tudi pri prodaji na črno, ko davčni zavezanec za opravljeno dobavo blaga oz. storitev ne izstavi računa in posledično ne obračuna DDV, istočasno pa si odbija vstopni DDV. V to kategorijo sodijo tudi goljufije z nepravilno ugotovljeno višino vstopnega DDV, kar pomeni, da je le-ta previsoka, s tem pa se zmanjšuje obveznost za obračunan DDV.

1.7.3 Goljufije v zvezi s prevoznimi sredstvi

Utajevalci davkov se največkrat lotijo utaj pri pridobitvi avtomobilov iz Evropske skupnosti, uporabljajo pa različne, na prvi pogled zapletene načine, kako pretentati sistem plačevanja dajatev. Najpogostejše preko t.i. slamnatega podjetja po neto ceni nabavijo vozila iz drugih držav članic EU, slamnato podjetje pa izda račun, na katerem je obračunan DDV, čeprav podjetje ni identificirano za namene DDV. Podjetje na računih navede, da je davek na motorna vozila (v nadaljevanju DMV) obračunal in plačal prodajalec, s tem pa pride do dveh davčnih utaj. Slamnato podjetje ne poravna DMV, kupec vozila pa od države zahteva DDV, ki je naveden na računu, a ga slamnato podjetje v resnici ni plačalo, ker ni v sistemu DDV (Čokelc, Kokotec Novak & Franc, 2016, str. 184).

Štemberger (2009, str. 75) našteva najpogostejše nepravilnosti v trgovini z motornimi vozili:

- navidezna dobava motornih vozil v EU in s tem nezakonito uveljavljanje oprostitve plačila DDV in posledično tudi nezakoniti zahtevki za vračilo DMV;
- nezakonito znižanje osnove za plačilo DMV pri rabljenih motornih vozilih na podlagi ponarejenih računov, cenitvenih poročil;
- lažno prikazovanje rabljenih motornih vozil kot novih in s tem izogibanje plačilu DMV, ki se odmeri na podlagi napovedi zavezanca in izogibanje plačilu DDV;
- nezakonita uporaba identifikacijske številke za DDV drugega davčnega zavezanca (kraja identitete) – izogibanje plačilu DDV in davku od dohodka iz dejavnosti.

2 SPLOŠNO O NEPREMIČNINAH

2.1 Opredelitev pojma nepremičnin

Stvarnopravni zakonik (Ur. l. RS, št. 87/02 in 91/13 – v nadaljevanju SPZ) v 18. členu opredeljuje nepremičnino kot prostorsko odmerjen del zemeljske površine, skupaj z vsemi sestavinami. Vse druge stvari pojmuje kot premičnine. Nepremičnine so stvari, ki jih brez poškodb njihove tvarine ne moremo premakniti (Ilešič, 1995, str. 497). Pri nepremičninah je potrebno upoštevati tudi pravilo o enotnosti nepremičnine. Enotnost nepremičnine (*superficies solo cedit*) določa 8. člen SPZ in pomeni pravno povezanost zemljišča in objekta. Vse kar je po namenu trajno spojeno ali je trajno na nepremičnini, nad ali pod njo, je sestavina nepremičnine, razen če zakon določa drugače. Zakon o zemljiški knjigi (Ur. l. RS, št. 58/03, 37/08 – ZST-1, 45/08, 28/09, 25/11 in 14/15 – ZUJFO) v 11. členu določa, da so nepremičnine, ki se vpisujejo v zemljiško knjigo, zemljiška parcela, stavba zgrajena na podlagi stavbne pravice ter, če je oblikovana etažna lastnina, stavba v etažni lastnini in posamezni del te stavba. Kot nepremičnina pa se v zemljiško knjigo vpiše tudi stavbna pravica.

V literaturi je opredeljenih več definicij nepremičnin. Premk (2007, str. 17) navaja definicije nepremičnin, in sicer:

- nepremičnina je zemljišče in vse, kar je na njem zgrajeno, raste ali je nanj pritrjeno. Pridelki, ki zahtevajo letno obdelovanje, niso vključeni v to definicijo;
- nepremičnina je zemljišče ter vse, kar zemljišču pripada in je po zakonu nepremično;
- nepremičnina je premoženje, dobrina ali vrsta imetja, ki se prične z zemljiščem in vsebuje vse stalne izboljšave zemljišča.

Z ekonomskega vidika se lahko z nepremičnino zgodi in dogaja načeloma vse, kar se lahko dogaja z nepremičnino: se jo kupi, proda, deduje ali podari, se jo proizvaja, servisira in popravlja, vzdržuje, adaptira, se jo vloži v podjetje, investira, se jo zastavi oz. se z njo špekulira, se ji spreminja namembnost uporabe ter se jo vzame v najem ali kupi na kredit ali lizing (Premk, 2007, str. 18).

Slovenski računovodski standardi (Ur. l. RS, št. 95/15 – v nadaljevanju SRS), natančneje SRS 6 med nepremičnine uvršča zemljišče, zgradbo, del zgradbe ali oboje. Določa jih kot naložbene nepremičnine, ki so posedovane, da bi prinašale najemnino ali da bi povečevale vrednost dolgoročne naložbe ali oboje, ne pa za uporabo pri proizvodjanju ali dobavljanju blaga ali storitev ali za pisarniške namene ali prodajo v rednem poslovanju. Poleg naložbenih nepremičnin SRS določajo nepremične tudi v SRS 1 Opredmetena osnovna sredstva in v SRS 4 Zaloge.

2.1.1 Opredelitev pojma zemljišče

Zemljišče opredelimo kot ekonomsko kategorijo, ki pomeni faktor produkcije in je ekonomska dobrina. Z vidika pravne opredelitve je zemljišče površina zemlje, ki je predmet lastninske pravice. Lastninska pravica pa vključuje pravico na sami površini in pod njo. Šubic Kovač (1996, str. 1) navaja, da je zemljišče konstanta, ki je pomembna v celotnem družbenem razvoju, da je zemljišče imobilna dobrina, neprestavljiva in je temelj vsake prostorske strukture ter da zemljišča ni mogoče reproducirati, le omejeno spreminjati, izboljševati in tudi poslabšati.

2.1.1.1 Stavbno zemljišče

Stavbno zemljišče je po Zakonu o prostorskem načrtovanju (Ur. l. RS, št. 33/07, 70/08 – ZVO-1B, 108/09, 80/10 – ZUPUDPP, 43/11 – ZKZ-C, 57/12, 57/12 – ZUPUDPP-A, 109/12, 76/14 – odl. US in 14/15 – ZUUJFO) zemljiška parcela oz. več zemljiških parcel ali njihovih delov, na katerih je zgrajen objekt, oz. zemljiška parcela, ki je z občinskim prostorskim načrtom namenjena za graditev objektov. Zakon o stavbnih zemljiščih (Ur. l. RS, št. 44/97, 67/02 – ZV-1, 110/02 – ZUreP-1 in 110/02 – ZGO-1 – v nadaljevanju ZSZ) opredeljuje stavbna zemljišča kot zazidana stavbna zemljišča in kot nezazidana stavbna zemljišča.

2.1.1.2 Zazidano stavbno zemljišče

ZSZ določa v 2. členu, da je zazidano stavbno zemljišče zemljiška parcela na območju, ki je s prostorskim planom namenjeno graditvi objektov in je na njem že zgrajen objekt.

2.1.1.3 Nezazidano stavbno zemljišče

ZSZ določa v 2. členu, da je nezazidano stavbno zemljišče zemljiška parcela na območju, ki je s prostorskim planom namenjeno graditvi objektov. Zakon določa, da imata občina in država predkupno pravico na takem zemljišču, če je s prostorsko izvedbenih načrtom predvidena gradnja javne infrastrukture, socialnih in neprofitnih stanovanj, objektov za potrebe zdravstva, šolstva, znanosti, kulture itd.

2.2 Obdavčitev prometa nepremičnin

Podlaga za prenos lastninske pravice je pravni posel, ki pomeni zahtevo oz. obveznost prenesti lastninsko pravico, kar je določeno v 40. členu SPZ. Pridobitev lastninske pravice s pravnim poslom je določena v 49. členu SPZ, ki pravi, da je za pridobitev lastninske pravice na nepremičnini s pravnim poslom potreben vpis v zemljiško knjigo. Ta vpis se opravi na podlagi listine, ki vsebuje zemljiškoknjžno dovolilo. Govorimo o zavezovalnem in razpolagalnem pravnem poslu, pri katerem (Škof, Vrenčur & Vidovič, 2003, st. 18), zavezovalni pravni posel pomeni pogodbo (prodajno, darilno, menjalno itd.), razpolagalni pravni posel pa je stvarnopravni posel, ki meri na določeno pravico, bodisi da se jo prenese, spremeni, obremeni ali odpravi. Vendar pa razpolagalni posel, da naj lastninska pravica preide, sam po sebi še ne more ustvariti stvarnopravne spremembe. Potrebno je še dejanje, ki predstavlja zunanji izraz razpolagalnega posla, t.j. izročitev oz. vpis v zemljiško knjigo.

Opredelitev prenosa lastninske pravice kot pravnega posla je pomembna zaradi presoje pravilne uporabe davčne zakonodaje.

2.2.1 Obdavčitev z davkom na promet nepremičnin

Predmet obdavčitve po ZDPN-2 je promet nepremičnin, ki je vsak odplačni prenos lastninske pravice na nepremičnini. Kot promet nepremičnin se šteje tudi zamenjava ene nepremičnine z drugo, finančni najem nepremičnine, pri posestvovanju nepremičnin, pri povečanju vrednosti, razdelitvi solastnine itd. Z davkom na promet nepremičnin je obdavčen ves promet nepremičnin, razen tistih, od katerih je bil plačan DDV.

Zakon določa, da je zavezanec za davek na promet nepremičnin prodajalec nepremičnine. Pri ustanovitvi stavbne pravice je davčni zavezanec ustanovitelj, pri prenosu stavbne pravice pa prenositelj. Pri zamenjavi nepremičnine je davčni zavezanec vsak udeleženec v zamenjavi za vrednost nepremičnine, ki jo odtuji. Pri prodaji idealnih deležev nepremičnine je davčni zavezanec vsak prodajalec posebej. Pri finančnem najemu je davčni zavezanec najemodajalec. Pri pridobitvi lastninske pravice na podlagi priposestevovanja je davčni zavezanec priposestvovalec.

V postopku za odmero davka na promet nepremičnin ima položaj stranke tudi kupec, kadar pogodbeno prevzame obveznost plačila davka na promet nepremičnin.

Osnova za davek je prodajna cena nepremičnine, ki je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga bo ali ga je prodajalec prejel od kupca za opravljen promet nepremičnine. Tretji odstavek 8. člena ZDPN-2, ki je določal, če je prodajna cena za več kot 20 % nižja od posplošene tržne vrednosti nepremičnine ugotovljene na podlagi zakona, ki ureja množično vrednotenje

nepremičnin, je davčna osnova 80 % posplošene tržne vrednosti te nepremičnine, je bil delno razveljavljen, saj je Ustavno sodišče z odločbo št. U-I-168/15-9 z dne 23. 3. 2016 odločilo, da se tretji odstavek 8. člena ZDPN-2 razveljavi, kolikor kot osnovo za davek na promet nepremičnin določa 80 % posplošene tržne vrednosti te nepremičnine.

Ustavno sodišče je v odločbi št. U-I-313/13 z dne 21. 3. 2014 presodilo, da je določanje davčne osnove s pomočjo posplošene tržne vrednosti nepremičnin iz Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin (Ur. l. RS, št. 50/06 in 87/11 – v nadaljevanju ZMVN) protiustavno. Zakonska ureditev modelov in metod vrednotenja nepremičnin v ZMVN namreč ni zadostila zahtevam načela zakonitosti pri predpisovanju davkov iz 147. člena Ustave (enako v odločbi št. U-I-125/14 z dne 19. 2. 2015, Ur. l. RS, št. 16/15, in v odločbi št. U-I-139/14 z dne 26. 3. 2015, Ur. l. RS, št. 24/15). Glede na navedeno je iz enakih razlogov v neskladju s 147. členom Ustave tudi tretji odstavek 8. člena ZDPN-2, kolikor kot osnovo za davek na promet z nepremičninami določa 80 % posplošene tržne vrednosti te nepremičnine. Zato je Ustavno sodišče navedeno določbo razveljavilo.

Navedeno pomeni, da se bo kot davčna osnova upoštevala posamična tržna vrednost nepremičnine oz. ocenjena posamična tržna vrednost nepremičnine, katere stroške cenitve nosi zavezanec.

Davčna stopnja je proporcionalna in znaša 2 % od davčne osnove. Davek se odmeri po predpisih, ki so veljali na dan nastanka davčne obveznosti. Davčna obveznost nastane v skladu z določili 7. člena ZDPN-2, ko je sklenjena pogodba, na podlagi katere se prenese nepremičnina, stavbna pravica, ali s pravnomočnostjo sodne odločbe.

2.2.2 Obdavčitev z davkom na dodano vrednost

2.2.2.1 Predmet obdavčitve

Opredelitev v 6. členu ZDDV-1 glede dobave blaga, ki pomeni prenos pravice do razpolaganja z opredmetenimi stvarmi, se upošteva tudi pri prometu nepremičnin. Davčna obveznost nastane, ko je opravljen promet nepremičnine. DDV se plačuje le pri novih objektih, če je z njimi opravljen promet. Novozgrajeni objekt je tisti objekt, ki je nov in še ni vseljen oz. uporabljen, kakor tudi tisti objekt, ki je prodan pred dvema letoma od začetka prve uporabe oz. vselitve (Škof, 2007, str. 33).

Plačila DDV je oproščena, v skladu z 44. členom ZDDV-1 in 24. členom Direktive o DDV, dobava objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih so objekti postavljeni, razen če je dobava opravljena, preden so objekti ali deli objektov prvič vseljeni oz. uporabljeni, ali če je dobava opravljena, preden potečeta dve leti od začetka prve uporabe oz. prve vselitve, ter dobava zemljišč, razen stavbnih zemljišč.

V 45. členu ZDDV-1 je določeno, da se zavezanec za davek lahko s kupcem, najemnikom, lizingojemalcem, zakupnikom nepremičnine, ki je hkrati tudi zavezanec za davek in ima pravico do odbitka celotnega vstopnega, dogovori, da bo od prometa, ki bi moral biti oproščen plačila DDV, obračunal davek DDV po predpisani stopnji. Škof (2007, str. 32) navaja, da do dogovora o obdavčitvi po DDV lahko pride, če je izpolnjen še en pogoj, da stranki pred sklenitvijo posla podata pisno izjavo o obdavčitvi davčnemu organu. Izjavo je potrebno davčnemu organu posredovati pred sklenitvijo posla in po njem. Če zavezanec za davek – kupec nima pravice odbitka celotnega vstopnega DDV, zaradi česar tudi izjave ne bosta mogla skleniti, govorimo o obdavčitvi prometa z DPN (Škof, 2007, str. 34).

Promet nepremičnin, kot dobava blaga, se v skladu z določili ZDDV-1 obravnava tudi kot promet storitev. Natančneje je v 27. členu ZDDV-1 določeno, da je kraj opravljanja storitev v zvezi z nepremičninami, vključno s storitvami strokovnjakov in nepremičninskih posrednikov, nastanitvijo v hotelih ali podobnih nastanitvenih obratih, vključno z nastanitvijo v počitniških domovih, počitniških kampih ali na prostorih, namenjenih kampiranju, dodeljevanjem pravic do uporabe nepremičnin in storitvami za pripravo in koordinacijo gradbenih del, kot so storitve arhitektov in podjetij, ki zagotavljajo nadzor na kraju samem, kraj, kjer se nepremičnina nahaja.

Določitev kraja opravljanja storitev v zvezi z nepremičnino glede na kraj, kjer se nepremičnina nahaja, je v skladu z načelom namembnega kraja, kar pomeni, da se storitev uporabi oz. izkorišča na kraju samem. V skladu s to določbo se kraj obdavčitve storitve določi za storitve, ki so opravljene neposredno na nepremičnini ali so usmerjene k njej, njihov namen pa je pravna ali fizična sprememba nepremičnine. Storitve, ki so neposredno povezane z določeno nepremičnino, ki leži v Sloveniji, so obdavčene v Sloveniji, storitve, ki so neposredno povezane z nepremičnino, ki leži v tujini, pa so obdavčene po predpisih države, v kateri se nepremičnina nahaja, in se obračunava DDV države, kjer je nepremičnina. Pri tem ni pomembno, da je naročnik storitve na nepremičnini drugi slovenski zavezanec ali tuji zavezanec ali tuja oseba brez identifikacijske številke za namene DDV ali končni potrošnik. Slovenski zavezanec, ki opravlja storitve na nepremičnini v tujini, mora sam poskrbeti, da bo davek obračunan po tamkajšnjih predpisih. Pri tem je možno, da bo naročnik storitve, ki je zavezanec, obračunal DDV kot prejemnik storitve namesto slovenskega zavezanca. Če pa naročnik storitve ni zavezanec, v nobenem primeru ne more obračunati davka sam, zato mora DDV po tujih predpisih obvezno obračunati slovenski zavezanec. Če tujec opravlja storitve za slovenskega zavezanca, ki nima slovenske identifikacijske številke za namene DDV, mora pridobiti slovensko identifikacijsko številko za namene DDV ali imenovati davčnega zastopnika ter poskrbeti za obračun DDV in njegovo oddajo. V primeru, da tujec opravi storitev na nepremičnini v Sloveniji za naročnika s slovensko identifikacijsko številko za DDV, v skladu z določbo 76.a člena ZDDV-1 prevali to obveznost na naročnika storitve s slovensko identifikacijsko številko za namen DDV (Smerdej Jereb, 2013, str. 78–79).

Tudi zemljišča so predmet obdavčitve z DDV. Pri tem je treba razlikovati med zemljišči in stavbnimi zemljišči. Stavbna zemljišča so lahko zazidana stavbna zemljišča in nezazidana stavbna zemljišča. Zazidana stavbna zemljišča so tista, na katerih stojijo objekti in nosijo enako usodo kot sam objekt, ki je predmet prodaje. Nezazidana stavbna zemljišča so samostojen predmet prometa. V PZDDV-1 je v 77. členu določeno, da je stavbno zemljišče zemljiška parcela, ki je z občinskim prostorskim načrtom namenjena graditvi objektov. Ta določba velja od 1. 1. 2013. Pred tem je bilo v istem členu določeno, da se za stavbna zemljišča štejejo parcele, na katerih je v skladu s predpisi dopustna gradnja objektov.

2.2.2.2 Stopnja obdavčitve

Davčna stopnja je 22 % in je določena v 41. členu ZDDV-1. V Prilog I, ki je priloga ZDDV-1, je v enajstem odstavku določeno, da se za stanovanja, stanovanjske objekte in druge objekte, ki so namenjeni za trajno bivanje, ter deli teh objektov, če so del socialne politike, vključno z gradnjo, obnovo in popravili le-teh, uporablja nižja stopnja DDV, in sicer 9,5 %. Davčno osnovo predstavlja celoten znesek, ki ga prodajalec prejme oz. ga kupec plača.

2.2.3 Obdavčitev z davkom na dediščine in darila

2.2.3.1 Temeljne značilnosti

Obdavčitev ureja Zakon o davku na dediščine in darila (Ur. l. RS, št. 117/06 in 36/16 – odl. US – v nadaljevanju ZDDD). Davek se uvršča med davke fizičnih in pravnih oseb zasebnega prava. Davek na dediščine spada med davke, ki obremenjujejo prenos premoženja za primer smrti, medtem ko davek na darila bremeni prenose premoženja med živimi. Kot premoženje, ki je relevantno za obdavčitev po 2. členu ZDDD, so nepremičnine, premičnine in premoženjske ter druge pravice.

2.2.3.2 Predmet obdavčitve

Predmet obdavčitve po 2. členu ZDDD je premoženje, ki ga fizična oseba prejme od fizične ali pravne osebe kot dediščino ali darilo in se ne šteje za dohodek po zakonu, ki ureja dohodnino. Predmet obdavčitve po tem zakonu je tudi premoženje, ki ga pravna oseba prejme od pravne ali fizične osebe kot darilo ali dediščina, ki se ne šteje za dohodek po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb.

Davčna osnova je vrednost nepremičnine, ki je prejeta v dar ali podedovana nepremičnina, ob nastanku davčne obveznosti, zmanjšana za dolgove, stroške in bremena, ki odpadejo na predmetno nepremičnino. Davčna obveznost nastane na dan pravnomočnosti sklepa o dedovanju oz. na dan sprejema darila. Prometna vrednost je tista, ki bi se dosegla v prostem prometu (Škof, 2007, str. 86). Z Odločbo št. U-I-190/15-10 z dne 5. 5. 2016 je

Ustavno sodišče razveljavilo drugi odstavek 5. člena ZDDD, ki je določal, da se kot vrednost podedovane nepremičnine ali v dar prejete nepremičnine šteje 80 % posplošene tržne vrednosti, ugotovljene po zakonu, ki ureja množično vrednotenje nepremičnin, kakor je določena nepremičnini v registru nepremičnin na dan nastanka davčne obveznosti.

Navedeno pomeni, da se bo kot davčna osnova upoštevala posamična tržna vrednost nepremičnine oz. ocenjena posamična tržna vrednost nepremičnine, katere stroške cenitve nosi zavezanec.

Zavezanec za davek na dediščine in darila je fizična oseba ali civilnopravna oseba, ki podeduje ali dobi v dar premoženje. Kot zavezanec za davek je opredeljena tudi pravna oseba zasebnega prava, in sicer društva, fundacije, skladi, gospodarska interesna združenja, zasebni zavodi. Tudi pravne osebe lahko pridobijo premoženje neodplačno, to je na podlagi darilne pogodbe ali na podlagi oporoke. Tako imajo pravne osebe dedno sposobnost (Škof, 2007, str. 96).

Davek se plačuje na podlagi odmerne odločbe. Na podlagi nepremičninskega darila vloži zavezanec za davek davčno napoved v roku petnajst dni od sklenitve darilne pogodbe. Pri dediščini se napovedi ne vloži, ampak se davek odmeri na podlagi sklepa o dedovanju, ki ga izda zapuščinsko sodišče. Tako davek od darila, kakor tudi davek na dediščino, se odmeri na davčnem uradu, kjer nepremičnina leži, in se opravi v tridesetih dneh od davčne napovedi oz. sklepa o dedovanju.

Davčna stopnja je progresivna – stopničasta progresija, ki je opredeljena v 8. členu ZDDD. Zavezanci se razvrščajo v tri dedne razrede, ki so hkrati tudi davčni razredi. Prvi davčni razred je oproščen plačila davka (zakonec in otroci, s katerimi so izenačeni zeti, snahe, pastorki), v drugi davčni razred spadajo starši, bratje in sestre in njihovi potomci, tretji davčni razred sestavljajo dedi in babice ter četrti, v katerega sodijo vsi ostali. Davčne stopnje so v razponu od 5 %, kot najnižja davčna stopnja ob vrednosti premoženja do 10.000 EUR v drugem razredu, pa do 39 % kot najvišja davčna stopnja ob vrednosti premoženja nad 400.000 EUR v zadnjem četrtem razredu.

2.2.4 Obdavčitev z davkom od dobička iz kapitala

2.2.4.1 Temeljne značilnosti obdavčitve kapitalskih dobičkov

Obdavčitev kapitalskih dobičkov ureja Zakon o dohodnini (Ur. l. RS, št. – v nadaljevanju ZDoh-2). Dobički iz kapitala se obdavčujejo cedularno, torej vsak dobiček posebej z dokončnim davkom in uporabo proporcionalne davčne stopnje 25 %.

Kot kapitalski dobički se obdavčujejo dobički, ki jih zavezanec doseže ob odsvojitvi kapitala, in sicer vrednostnih papirjev in lastniških deležev, investicijskih kuponov ter

nepremičnin. Predmet obdavčitve so tako kapitalski dobički, ki jih zavezanec doseže ob osvojitvi nepremičnine, ne glede na to, ali je bila nepremičnina odsvojena v spremenjenem ali nespremenjenem stanju (Škof, 2007, st. 100). ZDoh-2 definira pojem odsvojitve nepremičnine kot kapitala v 94. členu, in sicer kot prodajo nepremičnine, podaritev nepremičnine in zamenjavo nepremičnine.

Dobiček iz kapitala, ki je nastal kot posledica prometa nepremičnin, mora zavezanec napovedati pri davčnem organu, kjer nepremičnina leži, v roku petnajst dni od odsvojitve nepremičnine. Davčni organ izda odločbo, na podlagi katere mora zavezanec poravnati odmerjeni davek v roku trideset dni od prejema odločbe.

2.2.4.2 Nepremičnina kot kapital

Nepremičnina kot kapital je določena v 93. členu ZDoh-2. V skladu z določili Zakona o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13 in 55/15 – v nadaljevanju ZGD) se nepremičnine, ki jih v podjetje vložijo družbeniki kot kapital, imenujejo stvarni vložek. Pomembno je, da jo je možno finančno ovrednotiti in da je z vložkom možno izvajati dejavnost, ki jo bo imelo podjetje registrirano. Stvarni vložki morajo biti družbi izročeni tako, da lahko direktor družbe z njimi prosto razpolaga, kar pomeni, da postanejo last podjetja. Stvarni vložki se morajo v celoti izročiti pred prijavo za vpis v register.

Osnovni kapital družbe se po SRS 8.10 pripozna ob pojavitvi denarnih in stvarnih vložkov v organizacijo. Če se osnovni kapital med letom poveča s stvarnimi vložki, se ti izkažejo med sredstvi z dnem prevzema. Stvarni vložki se do dneva vpisa kapitala v sodni register izkazujejo kot obveznost.

2.2.4.3 Višina obdavčitve

Davčna osnova od dobička iz kapitala je razlika med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala pri pridobitvi. Vrednost kapitala ob pridobitvi je enaka nabavni vrednosti kapitala, h kateri prištejemo stroške. V primeru nepremičnin so na nepremičnini opravljene investicije in stroški vzdrževanja, ki povečujejo uporabno vrednost nepremičnine, seveda ob pogoju, da jih je plačal zavezanec, davek na dediščine in darila in davek na promet nepremičnin, ki ga je plačal zavezanec ob pridobitvi kapitala, stroški cenitve nepremičnine ob pridobitvi, največ 188 EUR, normirani stroški v višini 1 % od nabavne vrednosti kapitala. Vrednost kapitala ob odsvojitvi je v prodajni ali drugi pogodbi navedena vrednost kapitala od odsvojitvi, od katere odštejemo stroške, in sicer v primeru nepremičnine davek, ki ga je plačal zavezanec ob odsvojitvi nepremičnine, stroški cenitve ob odsvojitvi, vendar največ v višini 188 EUR, normirani stroški, povezani z odsvojitvijo kapitala v višini 1 % od vrednosti nepremičnine.

Za obdavčitev kapitalskih dobičkov ustvarjenih z odsvojitvijo nepremičnine je določena 25 % davčna stopnja. Davčna stopnja se znižuje, in sicer za vsakih pet let imetništva kapitala, in znaša za obdobje:

Tabela 1: Obdavčitev kapitalskih dobičkov

Leta imetništva	Davčna stopnja v %
Od 0 do 5 let	25
Od 5 do 15 let	15
Od 15 do 20 let	5
Od 20 do -	0

Kapitalski dobički ustvarjeni iz naslova odsvojitve nepremičnin so oproščeni plačila davka šele, ko je od dneva pridobitve do dneva odsvojitve preteklo več kot 20 let, sicer so obdavčeni, pri čemer so davčne stopnje različne (Škof, 2007, str. 103).

3 UPRAVNI POSTOPEK

3.1 Kaj je upravni postopek

Upravno pravo je pravo izvršilne oblasti. Je tisto pravo, ki ureja delovanje državnih organov, državne uprave, lokalnih skupnosti, posebnih oseb javnega prava in nosilcev javnih pooblastil. Materialno razumevanje upravnega prava temelji na vsebini ali materiji, ki jo pravna pravila urejajo. Formalno razumevanje upravnega prava pa temelji na formi ali obliki subjektov in na postopkih, ki zagotavljajo izvajanje upravnih nalog (Bohinc & Tičar, 2007, str. 15). Upravni postopek sodi med izvršilne funkcije javne uprave, saj se v tem postopku z odločanjem o pravicah in obveznostih fizičnih in pravnih oseb izvajajo zakoni in drugi predpisi (Virant, Kovač & Grmek, 2010, str. 21).

Splošni upravni postopek je bil prvič zakonsko urejen leta 1925 v Avstriji. Uzakonitev upravnega postopka je pomenila pomemben korak k razvoju zakonitosti delovanja izvršilne oblasti oz. javne uprave. Zakonska pravila, ki urejajo postopek oblastnega odločanja javne uprave o pravicah in obveznostih posameznikov in pravnih oseb, varujejo pravice teh oseb in s tem krepijo pravno varnost (Virant, Kovač & Grmek, 2010, str. 14).

V Sloveniji smo dobili Zakon o splošnem upravnem postopku leta 1999. Do danes je bil leta spremenjen in osrednja nit teh sprememb je poenostavljanje postopka. Zaradi tega je postal upravni postopek tudi prijaznejši do strank. Primer, ki to dokazuje, je (Virant, Kovač & Grmek, 2010, str. 15), ko danes študent v Ljubljani, ki ima stalno prebivališče v rodnem Prekmurju, za vložitev vloge za osebno izkaznico ali potni list ne potrebuje opraviti poti na

severovzhod Slovenije, ampak lahko vse uredi v Ljubljani ali pa si izbere katero izmed okoliških upravnih enot.

Upravni postopek je sistem procesnih pravil. Ureja ga ZUP, ki je sistemski zakon. Po njem morajo postopati tudi stranke, kadar uveljavljajo pravice ali branijo svoje pravne koristi ali jim organi nalagajo obvezo. Pri ugotavljanju ali gre za upravni postopek, moramo najprej ugotoviti, ali organ odloča o pravicah, obveznostih ali drugih koristih fizične ali pravne osebe, torej ali gre za upravno zadevo. Upravni postopek predstavlja poslovni proces, v katerem javna uprava stopa v stik s svojimi uporabniki oz. strankami. V upravnem postopku uradne osebe preverjajo izpolnjevanje predpisanih pogojev za pridobitev pravice ali naložitev obveznosti.

3.2 Kdaj se uporablja upravni postopek

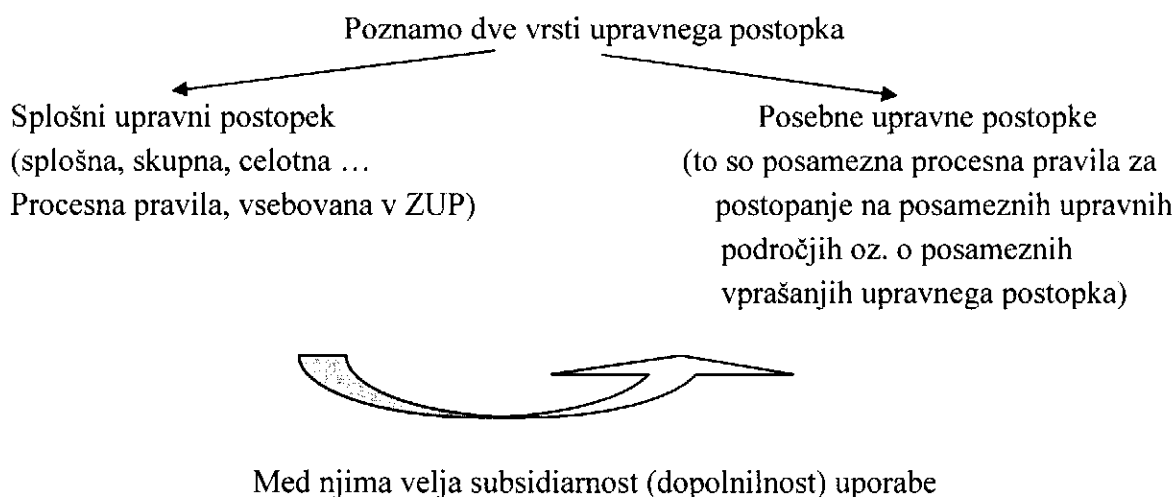
Upravnopravno razmerje ima osrednje mesto v upravnem pravu. To je vrsta pravnega razmerja, v katerega vstopajo organi državne uprave, organi občin, izvajalci javnih služb in drugi organi, ki izvršujejo javna pooblastila, takrat ko odločajo o pravicah, obveznostih in pravnih koristih subjektov (fizičnih in pravnih oseb) v posameznih upravnih zadevah (Grafenauer, Ivanc & Brezovnik, 2010, str. 1).

Upravni postopek ureja postopkovna pravila, po katerih se morajo ravnati organi državne uprave, občin in nosilci javnih pooblastil, kadar odločajo v upravnih zadevah. V upravnem postopku imamo obvezne udeležence upravnopravnega razmerja. Na eni strani oblastne nosilce vodenja postopka in odločanja, na drugi strani pa stranko ali več strank (Jerovšek, 2007b, str. 11). Upravna zadeva je konkretna zadeva s področja upravnega prava, prepoznamo pa jo tako, da je prisoten javni interes oz. da gre za razmerje med javnim in zasebnim interesom (Virant, Kovač & Grmek, 2010, str. 24).

Kot posamezniki se srečujemo s pristojnimi organi, ko odločajo o pravicah, obveznostih in pravnih koristih na različnih upravnih področjih. Ta področja so upravnopravne notranje zadeve, in sicer gradbene zadeve, pokojninsko zavarovanje, otroško varstvo, davčne zadeve itd. Pristojni organi vodijo postopke, rezultat le-teh pa je izdaja upravnega akta. Upravni postopek je določen potek ravnanj. Sestavljen je iz dejanj, ki si sledijo in se opravljajo na predpisan način in po določenem redu. Z njim se določijo potek, oblika, vsebina, način, namen itd. posameznega dejanja.

3.3 Splošni in posebni upravni postopek

Slika 4: Splošni in upravni postopek



Vir: B. Grafenauer, T. Ivanc & B. Brezovnik, Upravni postopek in upravni spor, 2010, str. 6.

3.3.1 Splošni upravni postopek

Za splošni upravni postopek je značilno, da vsebuje vsa splošna pravna pravila, ki omogočajo vodenje upravnega postopka v celoti, velja za odločanje o upravnih zadevah na najrazličnejših upravnih področjih, velja za vse organe, ki vodijo postopke in odločajo o konkretnih upravnih zadevah (Grafenauer, Ivanc, Brezovnik, 2010, str. 4).

Jerovšek (2007b, str. 13–14) pravi, da se v upravnih zadevah vodi postopek po ZUP. Zakon je splošni postopkovni predpis, ki mogoča vodenje postopka in odločanje načeloma v vseh upravnih zadevah, razen tistih, ki zaradi svoje specifičnosti potrebujejo posebna postopkovna pravila. Zakon ureja vsa potrebna pravila za vodenje postopka in odločanje, in sicer:

- temeljna načela postopka,
- pristojnost,
- občevanje med organi in strankami,
- stranke in njihovo zastopanje,
- jezik v postopku,
- vročanje,
- roke in narok ter vrnitev v prejšnje stanje,
- vzdrževanje reda,

- stroške postopka.

Navedena so splošna pravila upravnega postopka, po katerih se ravna v vsakem upravnem postopku.

Nato pa ureja, in sicer:

- začetek ali uvedbo postopka in zahteve strank,
- postopek do izdaje odločbe,
- ugotovitveni postopek,
- dokazni postopek,
- izdajo odločbe.

Temu sledi:

- pritožbeni postopek,
- postopek z izrednimi pravnimi sredstvi.

Po teh pravilih ZUP vodijo postopek vsi pristojni organi, razen če je za posamezne upravne zadeve predpisan posebni upravni postopek.

Na uresničevanje ZUP se nanaša več podzakonskih predpisov. Velja opozoriti na Uredbo o upravnem poslovanju (Ur. l. RS, št. 20/05, 106/05, 30/06, 86/06, 32/07, 63/07, 115/07, 31/08, 35/09, 58/10, 101/10 in 81/13), ki vsebuje vrsto določb, ki so pomembne tudi za vodenje upravnih postopkov, in sicer upravljanje dokumentarnega gradiva, komunikacije s strankami itd.

ZUP v 3. členu določa, da se lahko posamezna vprašanja upravnega postopka za določeno upravno področje v posebnem zakonu drugače uredijo, če je za postopanje na takem upravnem področju to potrebno zaradi prilagoditve posebnim značilnostim vodenja postopka in odločanja na nekem področju. V takih primerih govorimo o posebnih upravnih postopkih, pri katerih so posebne procesne določbe vključene v materialne zakone, ki urejajo posamezna področja.

Načela splošnega upravnega postopka so:

- Načelo zakonitosti. Pomeni, da organ odloča v upravni zadevi po zakonu, podzakonskih predpisih, predpisih samoupravne lokalne skupnosti in splošnih aktih, izdanih za izvrševanje javnih pooblastil. Temelj odločanja v upravni zadevi je predpis, ki velja v času odločanja pri organu prve stopnje, prav tako pa je v obnovljenem postopku treba odločati po predpisu, ki je veljal v času izdaje odločbe, pri kateri se

dovoljuje obnova. Navedeno načelo tako izključuje neenako, samovoljno in pristransko odločanje. Zagotavlja enakost in pravno varnost strank.

- Načelo varstva strank in varstva javnih koristi. Pomeni, da mora organ strankam omogočiti, 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.
- Načelo materialne resnice. Pomeni, da je v postopku potrebno ugotoviti resnično dejansko stanje in v ta namen ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločbo. Stanje stvari mora organ ugotoviti z najvišjo stopnjo prepričanja, to je z gotovostjo.
- Načelo zaslišanja stranke. Pomeni, da ima stranka tri temeljne pravice, in sicer 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.
- Načelo proste presoje dokazov. Pomeni proces zbiranja dokazov, njihovo vrednotenje, selekcioniranje glede na dokazano moč ali dokazno vrednost posameznih dokazov ter dokazni sklep, ki pomeni končno vestno in skrbno presojo vseh dokazov skupaj.
- Načelo dolžnosti stranke govoriti resnico in pošteno uporabljati pravice. Pomeni, da morajo stranke pred organom govoriti resnico in pošteno uporabljati pravice, ki so jim priznane z zakoni, ki urejajo upravni postopek. Dolžnost govoriti resnico velja tudi za zakonitega zastopnika, pooblaščenca, začasnega zastopnika in predstavnika stranke ter stranskega udeleženca, in je subjektivna v okviru vedenja stranke.
- Načelo samostojnosti pri odločanju. Pomeni, da 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 vsa dejstva in okoliščine, ki so potrebni za sprejem zakonite odločitve.
- Načelo pravice do pritožbe. Pomeni, da ima stranka zoper odločbo, izdano na prvi stopnji, pravico pritožbe ne glede na to, ali je z izdano odločbo prizadeta ali ne. Iz navedenega načela izhaja nadaljnje načelo dvostopenjskosti upravnega postopka. Pomeni, da lahko v določeni upravni stvari znotraj uprave odločata največ dva organa.
- Načelo ekonomičnosti postopka. Pomeni, da je postopek treba voditi hitro, s čim manjšimi stroški in čim manjšo zamudo za stranke in druge udeležence v postopku, vendar tako, da se preskrbi vse, kar je potrebno, da se lahko pravilno ugotovi dejansko stanje, zavarujejo pravice in pravne koristi stranke ter izda zakonita in pravilna odločba.

3.3.2 Posebni upravni postopek

Posamezna vprašanja upravnega postopka za določeno upravno področje so v posebnem zakonu urejena drugače kot v ZUP. Posebni upravni postopek se z zakonom predpiše, kadar pravila splošnega upravnega postopka ne ustrezajo ali ne zadoščajo. Tako se uzakonijo specialna pravila postopka. S posebnim upravnim postopkom so načela lahko drugače rešena kot v ZUP, razen temeljnih načel ZUP, ki so obvezna skupna načela za vse posebne upravne postopke. Zakon, ki ureja posebni upravni postopek, pa lahko posamezno načelo drugače uredi ali celo izključi oz. predpiše še dodatna temeljna načela (kot npr. Zakon o davčnem postopku), vendar ni dovoljeno drugače urediti ali izključiti vseh temeljnih načel, saj bi bili pravnovarstveni standardi v različnih upravnih zadevah preveč različni (Jerovšek, 2007b, str. 14–15).

Posamezna področja zahtevajo drugačen postopek. Naštejemo lahko carinski postopek, davčni postopek, inšpekcijski postopek itd. Predvsem zaradi hitrejšega in učinkovitejšega postopka gre v posameznih primerih za drugačen način urejanja posameznih vprašanj postopka. V takšnih primerih govorimo o posebnem upravnem postopku.

Pri konkretnem postopanju je treba upoštevati oba zakona. Kot določa ZUP, se v teh primerih postopa po določbah posebnega zakona, po določbah ZUP pa se postopa v vseh vprašanjih, ki niso urejena s posebnim zakonom. V teh primerih določila ZUP dopolnjujejo pravila posebnih upravnih postopkov, kar pomeni, da se uporabljajo subsidiarno, če ne obstajajo posebni predpisi oz. procesne določbe, torej takrat govorimo o subsidiarni uporabi ZUP. V slovarju tujk lahko zasledimo: »subsidium« = pomoč; subsidiaren = pomožen, podporen, dodaten. V strokovni literaturi s področja upravnega postopka pa se subsidiarna uporaba opredeljuje tudi kot »podrejena« uporaba ZUP-a (Grafenauer, Ivanc, Brezovnik, 2010, str. 5).

Če hočemo, da je pravni red družbeno učinkovit, je potrebno med akti vzpostaviti ustrezno hierarhijo in predvideti način, kako naj se medsebojna nasprotja odpravlja. Vsak pravni akt ima določeno pravno moč oz. stopnjo pravne veljave in je kot tak drugim pravnim aktom nadrejen, prirejen-enakopraven ali podrejen. Med seboj usklajeni morajo biti tisti splošni pravni akti, ki urejajo družbena razmerja na isti ravni. Usklajevalni merili sta takrat čas nastanka predpisa (*Lex posterior derogat legi priori*) in vsebina pravnega urejanja (*Lex specialis derogat legi generali*). Merili se uporabljata takrat, ko se v določenem časovnem razmiku sprejme dva ali več istovrstnih zakonov. Za ZDavP-2 se uporablja načelo vsebine pravnega urejanja, saj se uporablja v davčnem postopku kot specialni predpis, ki ga v določenih primerih dopolnjuje ZUP.

Pravila ZUP veljajo kot edina in izključna pravila za postopek pri odločanju v konkretnih upravnih zadevah na vseh upravnih področjih, za katera ni predpisan drugačen – poseben postopek. Na področjih, za katera so z zakoni predpisani posebni upravni postopki, se

uporabljajo določbe teh zakonov, določbe ZUP pa le v vprašanjih, ki niso urejena s takimi posebnimi postopki (Androjna & Kerševan, 2006, str. 30–36).

3.4 Davčni postopek

Davčni postopek je posebni upravni postopek. Ureja pobiranje davkov ter pravice in obveznosti zavezancev za davek v davčnem postopku. Davčni postopek je urejen v ZDavP-2. Na eni strani omogoča davčnim zavezancem, da učinkovito uveljavljajo njihove pravice ter možnost popravljajanja njihovih napak. Za Finančno upravo pa predstavlja zavezo, da zavezancem za davek pomaga pri izpolnjevanju njihovih obveznosti, jih ustrezno informira, predvsem pa ji omogoča oz. ji daje orodje v boju proti davčnim utajam in drugim nezakonitim praksam. V ZDavP-2 je Finančni upravi omogočeno, da v okviru mednarodne skupnosti izmenjuje informacije ter sodeluje z davčnimi organi drugih držav članic EU.

Finančna uprava je državni organ, ki je z združitvijo Davčne uprave Republike Slovenije in Carinske uprave Republike Slovenija 1. 8. 2014 prevzela naloge, ki sta jih urejala Zakon o davčni službi ter Zakon o carinski službi, sedaj pa so določene v ZFU. Ne glede na to, ostaja v veljavi ZDavP-2, ki ureja vprašanja vodenja davčnega postopka in ureja tudi določene materialne določbe. Zakon ni izključno postopkovni predpis, temveč ima tudi materialne določbe, in sicer o: izpolnitvi davčne obveznosti, plačilu davka, vračilu davka, odpisu, odlogu, obročnem odplačevanju, zavarovanju, zastaranju. Te določbe zakona se uporabljajo kot materialne določbe za vse zavezance za davek ter za vse vrste davkov.

Davčna zadeva predstavlja obveznost ali pravico fizične osebe, pravne osebe in drugih strank v postopku pobiranja davkov. Kaj je davčna zadeva v smislu ZDavP-2, je določeno v zakonih o obdavčenju. Za davčno zadevo ne gre le v primeru, ko davčni organ izda odločbo, temveč tudi takrat, ko zavezanec za davek obračuna davek z davčnim obračunom, obračunom davčnega odtegljaja oz. z obračunom prispevkov. Kriterij, kaj je davčna zadeva, ni v celoti usklajen z opredelitvijo upravne zadeve v skladu z določili ZUP. V davčni zadevi obveznost obračuna davka za zavezanca za davek nastane že po samem zakonu. Obračun ima enake posledice kot odločba, z razliko, da se zavezanec ne more pritožiti zoper svoj obračun. Le-tega pa lahko popravi (govorimo o učinku pritožbe), če gre za pomote ali previsoko izkazano obveznost, v skladu z določili 53. in 54. člena ZDavP-2 (Jerovšek, Simič & Škof, 2008, str. 10–11).

Kaj šteti za davčno zadevo, je pomembno z vidika, ali je davčni organ upravičen začeti postopek na zahtevo stranke ali po uradni dolžnosti. Seveda pa je potrebno v primeru dileme, ali gre za davčno zadevo, upoštevati še 2. člen ZUP, ki natančno določa, da gre za upravno zadevo, kadar se odloča o pravicah, obveznostih in pravni koristi fizičnih in pravnih oseb na področju upravnega prava.

V davčnih zadevah se upošteva primarna in subsidiarna uporaba davčnih in drugih predpisov. Predpisana je večstopenjska subsidiarnost. V davčnih zadevah je treba upoštevati naslednje predpise in po naslednjem vrstnem redu: mednarodno pogodbo, ki obvezuje Republiko Slovenijo, morebitni zakon o izogibanju dvojnemu obdavčenju, zakon o obdavčenju, ZDavP-2 in zakon, ki ureja finančno upravo, v inšpekcijski davčni zadevi pa tudi Zakon o inšpekcijskem nadzoru (Ur. l. RS, št. 56/2002 in 26/2007 – v nadaljevanju ZIN). Nato pa se v vseh davčnih zadevah uporabi še ZUP, in sicer glede vprašanj, ki s prejšnjimi predpisi niso urejena. Nekatera načela ZDavP-2 podrobneje ureja kot ZUP, vendar so tudi ta del skupnih načel ZDavP-2 in ZUP, ker načel ni mogoče uporabljati po načelu subsidiarnosti. V davčnih zadevah se uporabi ZUP, npr. izločitev uradne osebe (35. člen), jezik v postopku (62. člen), vročanje (83. člen), prekinitev postopka (153. člen), pritožbeni postopek (229. člen), izredna pravna sredstva (260. člen ZUP). V davčnem inšpekcijskem nadzoru pa se uporabijo določila ZIN, in sicer pred določbami ZUP.

Izvedbeni podzakonski predpis ZDavP-2 je Pravilnik o izvajanju zakona o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. št. 141/06, 46/07, 102/07, 28/09, 101/11, 24/12, 32/12 – ZDavP-2E, 19/13, 45/14, 97/14 in 39/15 – v nadaljevanju Pravilnik o ZDavP-2), ki podrobneje ureja izvajanje ZDavP-2. V vrsti predpisov je hierarhično najnižji predpis.

Ravnanje po ZDavP-2 vključuje tudi upoštevanje pojasnil in navodil za zagotovitev enotne uporabe davčnih predpisov. Navodilo je razlaga davčne norme, tako materialne, kakor tudi procesne, ki jo mora zavezanec za davek upoštevati, prav tako pa tudi davčni organ.

3.4.1 Načela davčnega postopka

3.4.1.1 Načelo zakonitosti v davčnih zadevah

Načelo je navedeno v 4. členu ZDavP-2 in določa, da davčni organ odloča v davčnih zadevah samostojno v okviru in na podlagi mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Republiko Slovenijo, zakonov in splošnih aktov po tem zakonu, zakonu, ki ureja finančno upravo, 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, zaradi katerega je prosti preudarek dan, in obsegom prostega preudarka, kot ga določa zakon.

3.4.1.2 Načelo materialne resnice v davčnih zadevah

Načelo je navedeno v 5. členu ZDavP-2 in določa, da je davčni organ dolžan ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanca za davek, če ni s tem zakonom drugače določeno. Na podlagi verjetno izkazanih dejstev lahko odloči le, če tako

določa zakon ali zakon o obdavčevanju. Predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistvena za obdavčenje, se vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini.

3.4.1.3 Načelo sorazmernosti

Načelo je navedeno v 6. členu ZDavP-2 in določa, da 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 tega zakona in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. Pri izbiri več možnih pooblastil in ukrepov davčni organ izbere tiste, ki so za zavezanca ugodnejši, če se s tem doseže namen zakona. V dvomu odloči v korist zavezanca za davek.

3.4.1.4 Načelo gotovosti, seznanjenosti in pomoči

Načelo je navedeno v 7. členu ZDavP-2 in določa, da ima zavezanec za davek pravico v naprej biti seznanjen s svojimi pravicami in obveznostmi, ki izhajajo iz tega zakona in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov. Če zavezanec za davek nima pooblaščenca oz. pooblaščenke ali svetovalca oz. svetovalke in iz nevednosti ne uporablja procesnih pravic, ki jih ima po tem zakonu, ga davčni organ opozori, katera postopkovna dejanja lahko opravi za izpolnitev obveznosti in uveljavljanja 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.

3.4.1.5 Načelo tajnosti

Načelo je navedeno v 8. členu ZDavP-2 in določa, da se podatki zavezancev za davek obravnavajo kot davčna tajnost v skladu s tem zakonom in zakonom o obdavčevanju in drugimi splošnimi akti, ki urejajo pobiranje davkov.

3.4.1.6 Načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti

Načelo je navedeno v 9. členu ZDavP-2 in določa, da 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.

3.4.1.7 Načelo dolžnosti dajanja podatkov

Načelo je navedeno v 10. členu ZDavP-2 in določa, da morajo zavezanci za davek 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 določa drugače.

3.4.2 Začetek davčnega postopka

Davčni postopek se začne po uradni dolžnosti ali na zahtevo stranke, enako kot velja po ZUP, čeprav je v praksi oz. glede na določbe zakonov o obdavčitvi zaradi dejavnosti pobiranja davkov v javnem interesu davčni postopek večinoma začet po uradni dolžnosti.

Po uradni dolžnosti se postopek začne, ko davčni organ prejme ustrezen dokument ali ko opravi kakršno koli procesno dejanje z namenom uvedbe postopka. Za postopek po uradni dolžnosti gre tudi tedaj, kadar zavezanci oddajo napoved, vendar na podlagi predhodnega poziva davčnega organa.

Kadar se začne postopek na zahtevo stranke, mora biti le-ta podana, za datum začetka postopka pa se šteje dan vložitve zahteve (iz priporočene pošiljke) oz. dan, ko organ prejme (popolno) vlogo. Pri vlogah strank mora organ po uradni dolžnosti ves čas postopka paziti na obstoj procesnih predpostavk za uvedbo in potek postopka. Procesne predpostavke so obstoj upravne zadeve, lastnost stranke, rok vloge in prepoved odločanja dvakrat o isti stvari. Organ mora tudi upoštevati pravila glede pristojnosti in popolnosti vloge. Vloga se presoja po vsebini, ne glede na strankino poimenovanje te vloge. Vsebina vloge namreč kaže na cilj, ki ga zasleduje vložnik z vlogo.

Kadar se obračunava davek, kar je v skladu z določili ZDavP-2 primarni način izpolnitve obveznosti, obračun ne pomeni le vloge, ampak gre za samostojni izvršilni naslov. Tako obračun kot davčna napoved se oddata v roku, ki je določen v 51. oz. 61. členu ZDavP-2, lahko po tudi po izteku, vendar ob upoštevanju določil 52. oz. 62. člena ZDavP-2. Poleg tega pa ima zavezanec tudi možnost, da predloži oz. vloži obračun ali davčno napoved na podlagi samoprijave v skladu z določili 55. oz. 63. člena ZDavP-2. Vloga zavezanca se lahko z dejanji ali s potekom časa prekvalificira tako, da dobi pravno naravo odločbe (primeroma obračun davka) v skladu z določili 82. člena ZDavP-2, ki govori o odločbah v enostavnih primerih, ali nasprotno, dokument davčnega organa lahko pod določenimi pogoji dobi pravno naravo napovedi, kot to določa tretji odstavek 267. člena ZDavP-2 glede informativnega izračuna dohodnine.

Začetek davčnega postopka se v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora začne s sklepom o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora, ki mora biti vročen zavezancu za davek. ZDavP-2 določa v 135. členu, da lahko inšpektor začne opravljati inšpekcijski nadzor po poteku osmih dni od vročitve sklepa.

V tretjem odstavku 135. člena ZDavP-2 je določeno, da v primeru, če bi bil ogrožen namen davčnega inšpekcijskega nadzora, se le-ta začne, ko inšpektor pri zavezancu za davek opravi kakršno koli dejanje z namenom opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora.

3.4.3 Ugotavljanje dejstev

Zbiranje dejanskega in dokaznega gradiva je naloga organa, ki vodi upravni postopek. Govorimo o preiskovalnem načelu. Preiskovalno načelo utemeljuje javna korist, ki jo v razmerju do stranke zastopa in varuje pristojni upravni organ. Stranka ima možnost, da je aktivna, da sodeluje v postopku in mora navesti dejansko stanje, in sicer natančno, po resnici in določno.

V davčnem postopku je ugotavljanje dejstev povezano z določili 5. člena ZDavP-2, ki govori o načelu materialne resnice v davčnih zadevah. Ugotavljanje dejstev je povezano s sprejemom odločitve, ki mora temeljiti na stopnji gotovosti in dokazanih dejstev. Zavezanci za davek so v postopu nadzora dolžni predložiti resnične, pravilne in popolne podatke, sodelovati z davčnim organom pri ugotavljanju dejstev, navesti vsa dejstva, na katera opirajo svoje zahteve, in predlagati dokaze, s katerimi se ta dejstva dokazujejo. Dodati je potrebno tudi opozorilo o pravici do informiranja zavezancev za davek iz 13. člena ZDavP-2. Zavezanec, ki ravna v skladu z navodili oz. pojasnili davčnega organa, se mu pri tem ne more očitati nedovoljenega delovanja.

V davčnem inšpekcijskem nadzoru inšpektor določa potek nadzora. Pri tem mora upoštevati temeljna načela. Zlasti odloča, katera dejanja v postopku naj se opravijo in izdaja naloge in sklepe za njihovo izvršitev, določa, po katerem vrstnem redu naj se opravijo katera dejanja, določa roke, če ti niso predpisani, odloča, katere dokaze je potrebno izvesti in s katerimi dokazili, ter odloča o vseh predlogih in izjavah udeležencev v postopku. Ali je potrebno kakšno dejstvo dokazati, inšpektor odloča glede na to, ali utegne dejstvo vplivati na odločitev o zadevi. Inšpektor med postopkom ves čas ugotavlja dejansko stanje in izvaja dokaze o vseh dejstvih, pomembnih za izdajo odločbe.

Ugotavljanje dejstev določa 74. člen ZDavP-2, ki navaja, da če se z nekim dejanjem ali ravnanjem krši zakon, s katerim se prepoveduje ali nalaga neko dejanje ali ravnanje, nastanejo pa gospodarske (ekonomske) posledice, to ne vpliva na obdavčenje. Če je pravni posel neveljaven ali postane neveljaven, to ne vpliva na obdavčenje, če gospodarske (ekonomske) posledice tega pravnega posla kljub njegovi neveljavnosti nastanejo in obstojijo, če ni z zakonom o obdavčenju drugače določeno. Navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. Z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov se ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. Če se ugotovi takšno izogibanje ali

zloraba, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov.

Navidezni posli se ne upoštevajo. Davek se odmeri, kot da navideznosti tega posla ni bilo, če je bil namen oz. posledica navideznosti zmanjšanje davčne obveznosti oz. nezmožnost plačila. Cilj te določbe je generalno in specialno preprečevanje prikazovanja navideznih stanj zgolj z namenom izogibanja obdavčitvi (Jerovšek, Simič & Škof, 2008, str. 10–11).

Pri ugotavljanju dejstev, ki se nanašajo na nezakonito poslovanje, gre za ugotovitveni postopek, ki je poseben ugotovitveni postopek. To je razvidno tudi iz sodbe UpS 760/97-11, ki navaja, da ni podlage za odločanje po skrajšanem ugotovitvenem postopku, če je davčni organ ugotovil, da odmerne odločbe ne more izdati na podlagi dejstev, ki jih je navedla stranka, v obravnavanem primeru, dogovorjene cene v kupoprodajni pogodbi. Zaradi ugotovitve tržne vrednosti cene nepremičnine je bilo treba izvesti dokaz s cenilcem, pri tem pa zavezancu omogočiti, da sodeluje pri izvedbi dokazov in se o njih izjavi. Davčni organ stranki ni dolžan pojasnjevati uvedbe posebnega ugotovitvenega postopka. Posebni ugotovitveni postopek se izvaja zaradi preverjanja skladnosti dejstev z navedbami zavezancev.

Kovač, Rakar & Remic (2012, str. 243) navajajo, da se dejstva ugotavljajo v posebnem in skrajšanem ugotovitvenem postopku. Bistvena razlika med obema je v obsegu procesnih pravic, ki jih ima stranka v enem in drugem primeru.

Androjna & Kerševan (2006, str. 309) poudarjata, da razlika med skrajšanim in posebnim ugotovitvenim postopkom ni v tem, da se ugotovitveni postopek v prvem postopku ne bi izvedel, ampak da je v skrajšanem ugotovitvenem postopku dejansko stanje in materialno resnico mogoče ugotoviti brez posebnega dejanja postopka ter je takšno dejanje odveč tudi za uveljavitev in zavarovanje strankine pravice in pravne koristi. Bistvo ugotovitvenega postopka pa je v tem, da sta v njem združena ugotovitveni postopek in odločanje v konkretni upravni zadevi, zato je v postopku izključeno tudi načelo zaslišanja stranke.

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

3.4.4 Dokazovanje

Zavezanec za davek mora za svoje trditve v davčnem postopku predložiti dokaze. Davčni organ mora dokazati dejstva, na podlagi katerih davčna obveznost nastane ali ne nastane oz. se poveča ali zmanjša. Praviloma mora zavezanec za davek dokazati svoje trditve, na podlagi katerih se davčna obveznost zmanjša. Davčni inšpekcijski nadzor temelji na

pregledu poslovnih knjig in dokumentacije, zato se praviloma dokazuje z listinami in z neposredno zaznavo o opravljenih ogledih inšpektorja. Zavezanec za davek tako praviloma dokazuje svoje trditve s pisno dokumentacijo ter poslovnimi knjigami in evidencami, ki jih vodi v skladu z ZDavP-2 ali zakonom o obdavčenju, lahko pa predlaga tudi izvedbo dokazov z drugimi dokaznimi sredstvi. Kot dokaz v postopku pa se lahko uporabi sicer vse, kar je primerno za ugotavljanje dejanskega stanja in kar ustreza posameznemu primeru, tudi priče in izjave strank in izvedenstvo.

Dokazovanje lahko opredelimo v širšem in ožjem smislu. Dokazovanje v širšem smislu pomeni dokazovanje kot dejavnost zbiranja, izpeljave in presoje dokazov. V ožjem smislu pa gre za presojo verodostojnosti pridobljenega dokaza za ugotovitev določenega dejstva in uporabo tistih dokazov, ki jih uradna oseba šteje za neizpodbojne kot podlago za odločitev v zadevi. Namen in cilj dokazovanja je prepričati uradno osebo pristojnega organa o resničnosti relevantnih dejstev in okoliščin (Androjna, 1992, str. 151).

Dokazovanje poteka v fazah analize vsakega dokaza posebej, komparacije med njimi in sinteze vseh skupaj. Iz dokazovanja so poleg splošno znanih dejstev izvzete pravne domneve in pravne fikcije. Prav tako se ne dokazuje pravo, saj mora biti uradna oseba z njim seznanjena, razen prava, ki velja v tuji državi. Izvedba dokaznega postopka se opiše v obrazložitvi odločbe oz. sklepa, s katerim se postopek zaključi. V ugotovitvenem in dokaznem postopku velja preiskovalno načelo, po katerem davčni organ nosi breme dokazovanja. ZUP v 138. členu izrecno določa, da mora za dokazovanje relevantnih dejstev skrbeti uradna oseba v okviru varstva javnih koristi, ne glede na tip začetka postopka (po uradni dolžnosti in na zahtevo stranke). Davčni organ mora torej dokazati, na podlagi česa je davčna obveznost nastala ali ni nastala oz. se je povečala ali zmanjšala (Jerovšek, Simič & Škof, 2008, str. 197).

Da bi inšpektor pri opravljanju davčnega inšpekcijskega nadzora lahko ugotovil višino davčne obveznosti, ima pravico pregledati poslovne prostore in druge prostore, ki se uporabljajo za opravljanje dejavnosti ali pridobivanje dohodkov, naprave, blago, stvari, predmete, poslovne knjige, pogodbe, listine in druge dokumente, ki omogočajo vpogled v poslovanje zavezanca za davek. Za poslovne prostore se štejejo tudi stanovanjski prostori, ki jih je zavezanec za davek določil kot svoj sedež oz. kot poslovni prostor, kjer se opravlja dejavnost.

Inšpektor ima pravico stopiti na vsa zemljišča in v vse poslovne prostore zavezanca za davek in si jih ogledati. Zavezancu za davek ali njegovemu zastopniku je potrebno omogočiti, da je prisoten pri ogledu. Pravico ima tudi pregledati listine, ki dokazujejo pravni status zavezanca za davek ter druge listine in dokumente, s katerimi se ugotavlja istovetnost oseb pri davčnem inšpekcijskem pregledu. Ugotavlja tudi podatke o številu, dohodkih in pogodbah zaposlenih ter jih primerja s prijavljenimi podatki.

Inšpektor sme v davčnem inšpekcijskem nadzoru na podlagi ZDavP-2 največ za 30 dni zaseči listine, nosilce baz podatkov iz 38. člena ZDavP-2, predmete, vzorce in drugo blago, če je to potrebno za zavarovanje dokazov, za natančno ugotovitev nepravilnosti, če zavezanec za davek to uporablja za kršitve oz. če je bilo to pridobljeno s kršitvami davčnih predpisov. Izjemoma lahko pooblaščen oseba pri obsežnem in dolgotrajnem davčnem inšpekcijskem nadzoru podaljša rok za zaseg listin, nosilcev baz podatkov in blaga iz prejšnjega stavka, vendar največ do skupno 90 dni.

Inšpektor lahko za potrebe davčnega inšpekcijskega nadzora odvzame vzorce blaga, ki se pri pregledu ali analizi uničijo ali poškodujejo, v količini, kot je nujno potrebna za pregled oz. analizo. V tem primeru stroški uničenih oz. poškodovanih vzorcev bremenijo zavezanca za davek. Pogoje in način odvzema vzorcev v skladu s tem členom določi minister, pristojen za finance.

Za namen dokaznega postopka inšpektor v davčnem inšpekcijskem nadzoru izvaja tudi druga pooblastila, ki jih ima po ZFU. Uradne osebe pri opravljanju nalog pooblastila uporabljajo v potrebnem obsegu in glede na namen konkretnega primera z izvedbo različnih dokaznih sredstev

Kadar inšpektor ugotovi, da je kršen zakon ali drug predpis, katerega izvajanje nadzoruje, lahko tudi z odločbo prepove opravljanje dejavnosti in tudi hkrati zapečati poslovne prostore, dokumente ali predmete. To lahko po ZFU stori le, če je nujno potrebno zaradi preprečitve nadaljnjih kršitev. Prepoved in zapečatenje se lahko izreče do odprave nepravilnosti. Uradna oseba lahko pri opravljanju svojih nalog za največ 15 dni zapečati poslovne prostore, dokumente ali predmete, če obstaja sum, da bodo odtujeni ali uničeni oz. po potrebi zaradi preprečitve nadaljnje kršitve. V zahtevnejših primerih se lahko ta rok izjemoma podaljša, vendar skupno do največ 60 dni.

V davčnem inšpekcijskem nadzoru lahko inšpektor izvede tudi ustno obravnavo. Ker davčni inšpekcijski nadzor praviloma temelji na listinskem dokazovanju, je ustna obravnavo redka. Pri ustni obravnavi je javnost izključena. Kot potrebna se lahko izkaže v primerih, ko dokazovanje temelji na izjavah, kadar so v postopku podane nasprotujoče si izjave in je pričakovati, da bi soočanje zaslišanih oseb lahko koristilo za razjasnitev stvari. Ustna obravnavo mora potekati po pravilih, ki so določena v ZUP. O ustni obravnavi se piše zapisnik sprti.

Če inšpektor v davčnem inšpekcijskem nadzoru naleti na tako vprašanje, da brez njegove rešitve ni mogoče rešiti same zadeve, to vprašanje je pa samostojna pravna celota, ki spada v pristojnost sodišča ali kakšnega drugega organa (predhodno vprašanje), ga lahko obravnava sam ali pa prekine postopek, dokler ga ne reši pristojni organ. O prekinitvi postopka izda sklep, zoper katerega je dovoljena posebna pritožba. Če inšpektor sam reši predhodno vprašanje, ima rešitev učinek le v konkretni zadevi.

Del dokaznega bremena ima tudi zavezanec, če zatrjuje dejstva v svojo korist, češ da obveznost ni nastala ali ni nastala v obsegu, kot jo ugotavlja organ, za kar mora predložiti dokaze oz. predlagati njihovo izvedbo. Inšpekcijski nadzor obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov. Pri tem preverja poslovanje zavezancev za davek, njihovih poslovnih knjig in knjigovodskih listin ter drugih evidenc.

V skladu z določili 54. člena ZGD-1 morajo družbe in podjetniki voditi poslovne knjige in jih enkrat letno zaključiti v skladu s tem zakonom in SRS ali mednarodnimi standardi računovodskega poročanja, razen če zakon ne določa drugače. Na podlagi zaključenih poslovnih knjig je treba za vsako poslovno leto v treh mesecih po koncu poslovnega leta sestaviti letno poročilo. Družbe in podjetniki, razen podjetnikov, ki so po določbah o obdavčitvi dohodkov iz dejavnosti zakona, ki ureja dohodnino, obdavčeni na podlagi ugotovljenega dobička z upoštevanjem normiranih odhodkov, morajo v treh mesecih po koncu koledarskega leta poslati Agenciji Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve podatke iz letnih poročil o svojem premoženjskem in finančnem poslovanju ter poslovnem izidu za državno statistiko ter druge evidenčne, analitsko-informativne, raziskovalne in davčne namene, tako 59. člen ZGD-1. Več o tem tudi v sodbi X Ips 449/2010.

V skladu z določili 76. člena ZDavP-2 mora zavezanec za davek za svoje trditve v davčnem postopku predložiti dokaze. Zavezanec za davek mora dokazati svoje trditve, na podlagi katerih se davčna obveznost zmanjša. Davčni organ pa mora dokazati dejstva, na podlagi katerih davčna obveznost nastane ali ne nastane oz. se poveča ali zmanjša.

Svoje trditve v davčnem postopku zavezanec za davek, v skladu z določili 77. člena ZDavP-2, dokazuje praviloma s pisno dokumentacijo ter poslovnimi knjigami in evidencami, ki jih vodi v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju, lahko pa predlaga tudi izvedbo dokazov z drugimi dokaznimi sredstvi. Dokaznih sredstev zakon ne omejuje, vendar pa pravica stranke, da v postopku predlaga izvedbo dokazov, ne pomeni, da ima pravico do vseh dokazov, ki jih predlaga. Določbe 77. člena, po katerih je dokazovanje z listinami prednostno, veljajo tudi za fizične osebe. V skladu z določili 41. člena ZDavP-2 morajo fizične osebe dokumentacijo, ki ima vpliv na njihovo davčno obveznost, hraniti najmanj pet let po poteku leta, na katerega se davčna obveznost nanaša. Glede starejših relevantnih dogodkov morajo, skladno z utemeljeno sodno prakso, zavezanci za davek ponuditi zadosti dokazov za zaključek, iz katerega obdobja njihovi dohodki dejansko izvirajo (sodba I U 674/2014). Za potrebe davčnega postopka ni dovolj dokazovati zgolj obstoja dokaza (primeroma pogodbe z uporabo določil Obligacijskega zakonika), pač pa, da je dejansko prišlo do realizacije pogodbe (sodba I U 765/2011).

V ustavno sodni praksi njena pasivnost pri predlaganju, predložitvi in preverjanju dokazov stranke ne opravičuje. Za vse svoje trditve v davčnem postopku mora dokazila predložiti zavezanec za davek. Ne gre zgolj za obligacijsko pravne pogodbene odnose med dvema

subjektoma, pač pa je, ker gre za davčni postopek, prisoten javni interes, ki je tak, da naj se pripadajoči davek pobere, utaja davkov pa prepreči (sodba I U 765/2011).

Androjna & Kerševan (2006, str. 340) navajata, da organu ni treba (poleg dokazov, ki jih je po zakonu dolžan priskrbeti) vložiti nesorazmerno oz. nerazumno veliko sredstev v pridobivanju dokazov in ugotavljanju dejstev za odločitev o strankinem zahtevku, če se stranka sama ne trudi zavarovati svojih pravic in pravnih interesov. Zato se lahko zgodi, da ostane kakšno pravno pomembno dejstvo nedokazano in stranki ni mogoče ugoditi.

Vsaka zavrnitev dokaza mora biti obrazložena, saj je zavezančeva pravica do obrambe pred državnim organom ustavna pravica, pri čemer mora biti dokaz po načelih zakonitosti in ekonomičnosti nujen, sorazmeren, mora omogočati izvedbo in mora biti dovoljen. Stranka naj bi ob navedbi določenih dejstev predlagala povezana dokazila. Vsak izvedeni dokaz je treba obrazložiti z vidika verodostojnosti in (ne) upoštevanja pri odločitvi, sicer gre za bistveno napako v postopku. Torej mora organ v odločbi utemeljiti, čemu določenih dokazov ni uporabil kot zanesljivih. To velja za vsa dokazila, listine, izvedence, tudi izpovedbe prič, ki so bile dolžne varovati uradno, poslovno ali drugo tajnost (Jerovšek, Simič & Škof, 2008, str. 201).

Katero dejstvo in s katerimi dokazi se bo v postopku dokazovalo, odloča organ. Stranke lahko zgolj predlagajo posamezne dokaze. Njihove dokazne predloge organ lahko sprejme ali zavrne v odvisnosti od tega, ali prispevajo k razjasnitvi dejanskega stanja upravne zadeve ter ali je njihova izvedba potrebna in ekonomična (Kovač, Rakar & Remic, 2012, str. 248–249). Če predlaganih dokazov ne izvede, o tem formalno ne odloča, mora pa se do njih opredeliti in razloge za to navesti v obrazložitvi končne odločbe (odločba US št. Up-758/06-25). V nasprotnem primeru je odločba zaradi pomanjkljive obrazložitve nezakonita (sodba št. U 922/94-7).

3.4.5 Zapisnik

Po končanem davčnem inšpekcijskem nadzoru se sestavi zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru, v katerem se navedejo dejstva in dokazi, pomembni za obdavčenje zavezanca za davek oz. pomembni za predmet nadzora. Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru se sestavi in vroči zavezancu najpozneje v desetih dneh po končanem pregledu. Zavezanec lahko poda nanj pripombe v 20 dneh po vročitvi zapisnika. Rok za pripombe se podaljša na prošnjo, ki jo vloži zavezanec za davek pred iztekom roka, če so podani upravičeni razlogi za podaljšanje. O podaljšanju roka se odloči s sklepom. Ponovno podaljšanju roka ni dovoljeno.

Zavezanec za davek lahko v pripombah k zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru predlaga nova dejstva in dokaze, vendar mora obrazložiti, zakaj jih ni navedel že pred izdajo zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Nova dejstva in dokazi se upoštevajo

le, če so obstajali pred izdajo zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru in jih poleg tega zavezanec za davek upravičeno ni mogel navesti ter predložiti pred izdajo zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru.

Davčni organ sestavi dodatni zapisnik v 30 dneh po prejemu pripomb, če te vplivajo na višino davčne obveznosti. Glede vročanja in vlaganja pripomb na dodatni zapisnik veljajo enaka določila kot za zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru.

Zapisnik se piše v pisni obliki. Zaradi obličnosti zahtev, ki odločilno vplivajo na dokazno vrednost, je v zapisnik treba navesti podatke o organu, kraju in času opravljanja procesnega dejanja, upravni zadevi, v kateri se procesno dejanje opravlja, imena uradnih oseb, strank in njihovih pooblaščenцев, natančno opisati potek in vsebino opravljenega dejanja, dobesedno in v prvi osebi zapisati izjave udeležencev, navesti in opisati listine in drugo (Kovač, Rakar & Remic 2012, str. 177).

Če možnost prerekanja dejstev, navedenih v zapisniku, ni izkoriščena oz. ni izkoriščena pravočasno, zapisnik velja za javno listino in s tem dokaz vseh neprerekanih dejstev, zato mora tisti, ki se z njim ne strinja, dokazati, da tam navedena dejstva ne držijo. Če tega ne stori do izdaje odločbe, ampak šele v pritožbi, so navedbe zavrnjene kot nedopustne pritožbene novote po tretjem odstavku 238. člena ZUP (sodba št. X Ips 245/2006).

Določbe 140. člena ZDavP-2 so v razmerju do splošnih določb ZUP specialnejše, zato se določbe ZUP uporabljajo subsidiarno. Ker ZDavP-2 drugače ureja le pisanje in sklenitev zapisnika, se zato o vseh tistih vprašanjih, ki niso posebej urejena s 140. členom ZDavP-2, uporabljajo splošne določbe od 74. do 77. člena ZUP. Razlog posebne ureditve je sama narava davčnega inšpekcijskega nadzora, pri katerem gre običajno za zapletene in dolgotrajne ugotovitvene postopke, ki ne omogočajo sprotnega pisanja zapisnika in sklenitev zapisnika na način, kot ga določa 78. člen ZUP, da se zapisnik po končanem inšpekcijskem pregledu prebere udeležencem postopka in da ga vsi podpišejo ter da zavezanec za davek lahko takoj pripominja na zapisnik. Pri tem je treba poudariti, da posebna ureditev glede vodenja zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru v ničemer ne omejuje vodenja zapisnikov o posameznih procesnih dejanjih inšpekcijskega nadzora (na primer o ogledu poslovnih prostorov, popisu dejanskega stanja zalog, kontroli evidentiranja prometa oz. blagajniškega poslovanja, o zaslišanju prič, izjavi zavezanca za davek ipd.). Ker pa so taka dejanja sestavni del celotnega davčnega inšpekcijskega nadzora, je ta dejanja in s tem tudi zapisnike treba navesti tudi v (glavnem) zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Zapisnik je treba sestaviti kot zbir vseh ugotovitev nadzora in ga vročiti zavezancu osebno. Vročitev je potrebna, da se zavezancu omogoči vložitev pripomb zoper ugotovitve davčnega organa, saj nepravilno ali nepopolno dejansko stanje vpliva na pravilno obdavčitev po materialnem pravu. Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru se torej sestavi po končanem inšpekcijskem pregledu, katerega vsebina so praviloma raznovrstna procesna dejanja. Med opravljanjem teh dejanj je zato

treba ugotovitve le-teh sproti evidentirati v obliki zabeležk, popisnih listov dejanskega stanja (sestavljениh na primer ob popisu zalog izdelkov, polizdelkov, blaga, gotovine ipd.) (Jerovšek, Simič & Škof, 2008, str. 341–343).

3.4.6 Odločba

Po končanem davčnem inšpekcijskem nadzoru davčni organ izda odločbo o odmeri po 84. členu ZDavP-2, odločbo o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino davčne obveznosti, ali sklep o ustavitvi postopka.

Kovač, Rakar & Remic (2012, str. 247) navajajo, da mora organ pred izdajo odločbe ugotoviti vsa dejstva in okoliščine, pri čemer lahko v ta namen izvede kateri koli dokaz, ki je pomemben za ugotovitev pravno relevantnih dejstev. Iz tega izhaja, da sta dokazno breme in odgovornost za popolno ugotovljeno dejansko stanje na strani organa. Vendar to ne pomeni, da stranka lahko zgolj vložijo zahtevek za priznanje pravice ali pravne koristi in čaka, da organ zbere dokaze in odloči. Zakon jo zavezuje, da navede resnično dejansko stanje v zadevi ter da za svoje navedbe predlaga in predloži dokaze ter s tem prepriča organ o resničnosti svojih navedb (sodba UpS št. U 149/2007).

Od dneva začetka davčnega inšpekcijskega nadzora do izdaje odločbe ne sme preteči več kot šest mesecev. Poseben rok za trajanje davčnega inšpekcijskega nadzora je določen za primere inšpiciranja povezanih oseb, inšpiciranja zavezancev za davek, ki so zavezani k reviziji letnih poročil in ugotavljanja davčne osnove z oceno, pri katerih od dneva začetka davčnega inšpekcijskega nadzora do izdaje odločbe ne sme preteči več kot devet mesecev. Ko zavezanec za davek davčnemu organu ne predloži dokumentacije, ne da pojasnil v zvezi s predmetom davčnega inšpekcijskega nadzora ali ovira davčni inšpekcijski nadzor in v primerih sočasnega davčnega nadzora, ki hkrati poteka v več državah članicah EU, omejitve trajanja davčnega inšpekcijskega nadzora ni.

Izjemoma davčni inšpekcijski postopek traja dlje od šestih mesecev (do devet mesecev). Devet mesecev je dopustnih kot pravilo v postopkih inšpiciranja povezanih oseb, zavezancev, ki so zavezani k reviziji letnih poročil, in ob cenitvi davčne osnove. Ureditev je smiselna, saj se inšpiciranje povezanih oseb in s tem povezanih transfernih cen nanaša na transakcije med povezanimi osebami, ki imajo po navadi sedeže v različnih državah, zato davčni zavezanci potrebujejo več časa, da zagotovijo potrebno dokumentacijo (Jerovšek, Simič & Škof, 2008, str. 346).

Odmerno odločbo na podlagi davčnega inšpekcijskega nadzora inšpektor izda najpozneje v 30 dneh od dneva prejema pripomb na zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru oz. od dneva, ko je iztekel rok za pripombe

O pripombah se mora davčni organ izjaviti v odločbi. Če je glede na okoliščine primera neizogibno potrebno, se lahko tudi v davčnem inšpekcijskem nadzoru izda začasna odločba na podlagi podatkov, znanih do dneva izdaje odločbe. V taki odločbi mora biti izrecno navedeno, da je začasna. Glede ugotovitev in dejanj, opravljenih v davčnem inšpekcijskem nadzoru, o katerih je bilo že pravnomočno odločeno, se nadzor ne more ponoviti.

Odmerna odločba po 84. členu ZDavP-2 mora vsebovati vse obvezne sestavine. Izrek odmerne odločbe mora vsebovati:

- davčnega zavezanca oz. plačnika davka, če sta različni osebi,
- vrsto davka,
- davčno osnovo,
- davčno stopnjo,
- znesek odmerjenega davka in obresti, izračunane do dneva izdaje odločbe,
- znesek plačanih akontacij davka,
- rok plačila davka in obresti,
- račun, na katerega se plača,
- navedbo, da pritožba ne zadrži izvršitve odločbe, in navedbo, da bo davek v primeru, če ne bo plačan v določenem roku, prisilno izterjan.

Odločba ima zakonsko predpisane sestavne dele, ki določajo njeno tehnično razporeditev, vrstni red in vsebino ter hkrati omogočajo lažjo presojo njene pravilnosti in zakonitosti, stranki pa lažje varstvo njenih pravic oz. pravnih koristi. Odsotnost kakšnega od obveznih sestavnih delov odločbe lahko pomeni bistveno kršitev pravil postopka (Androjna & Kerševan, 2006, str. 412; podrobneje Jerovšek & Kovač, 2010, str. 187).

V izreku odmerne odločbe se odloči tudi o stroških postopka. Če gre za odločbo o vračilu davka ali če glede na vrsto davka, v skladu z zakonom o obdavčenju, tega ni mogoče navesti, se v izreku odmerne odločbe ne navedeta davčna osnova in davčna stopnja. Če se v odmerni odločbi ugotovi, da je treba vrniti določen znesek davka, mora izrek odločbe, poleg navedenih, vsebovati tudi znesek davka, ki se vrne, in rok ter način vračila davka.

Najpomembnejši del odločbe je izrek, saj se v tem delu odloči o pravici, obveznosti ali pravni koristi stranke in po izdaji odločbe določa upravnopravno razmerje za stranko oz. med strankami, samo ta del odločbe postane dokončen, pravnomočen in izvršljiv (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 188). Če odločba nima izreka, ne gre za odločbo, učinek takega akta pa je le procesni, nikoli materialnopravni (Breznik, Štucin & Marflak, 2001, str. 506). Izrek odločbe mora biti popoln in določen, kar se doseže tako, da je kratek, natančen in jasen (Androjna & Kerševan, 2006, str. 413). Izrek ni določen, če se njegova vsebina lahko ugotovi samo posredno. Če iz izreka odločbe ni razvidna višina obveznosti oz. datum, od

katerega nastaja, pa je to razvidno iz njene obrazložitve, to ne pomeni, da obveznost ni določena (Kovač, Rakar & Remic, 2012, str. 286).

Obrazložitev odločbe mora obsegati:

- ugotovljeno dejansko stanje in dokaze, na katere je le-to oprto,
- razloge, odločilne za presojo posameznih dokazov,
- navedbo določb predpisov, na katere se opira odločba,
- razložitev zahtevkov zavezanca za davek in njegove navedbe o dejstvih,
- razloge, ki glede na ugotovljeno dejansko stanje narekujejo takšno odločbo, in razloge, zaradi katerih ni bilo ugodeno kakšnemu zahtevku strank.

V obrazložitvi odločbe, s katero inšpektor naloži zavezancu določene ukrepe, se navede tudi obseg opravljenega nadzora in ugotovitve, v katerih delih nadzora je inšpektor ugotovil, da zavezanec ni kršil predpisov.

Odločba mora vsebovati tudi pouk o pravnem sredstvu. Pouk o pravnem sredstvu kot poseben sestavni del odločbe sledi za obrazložitvijo.

Možnost učinkovitega pravnega sredstva je neposredno povezana s poukom o pravnem sredstvu. Neobstoječ pouk o pravnem sredstvu ne pomeni bistvene kršitve pravil postopka, če pa sploh nima pouka, stranka lahko ravna po veljavnih predpisih, lahko pa v osmih dneh zahteva od organa, ki je odločbo izdal, naj jo dopolni (Kovač, Rakar & Remic, 2012, str. 287). Napačen pouk o pravnem sredstvu ne more vzpostaviti pravice do pravnega sredstva, ki ga stranka po zakonu nima (sklep št. X Ips 134/2011).

Obvezna sestavina odločbe je odločitev o stroških postopka, pri čemer je mogoče v izreku zgolj napovedati, da bo o stroških odločeno s posebnim sklepom. Povrnitev stroškov postopka je treba zahtevati do izdaje odločbe, s katero je bilo v zadevi odločeno (sodba UpS št. U 1860/2007).

Pravno varnost omogoča pravna lastnost, ki je pravnomočnost, ki v upravnem postopku nastopa postopoma. Odločba postane praviloma najprej dokončna, nato pravnomočna (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 198; Anrojna & Kerševan, 2006, str. 435). Dokončnost je določena kot trenutek, ko odločbe ni mogoče izpodbijati s pritožbo kot edinim pravnim sredstvom po ZUP. Dokončna odločba se lahko izpodbija v upravnem sporu ali drugem sodnem postopku s pogojem izčrpanja pravice do pritožbe. Odločba postane pravnomočna, ko se ne more več izpodbijati v upravnem sporu pred upravnim sodiščem ali v drugem sodnem postopku pred kakšnim drugim sodiščem, primeroma pred delovnim in socialnim sodiščem. Tožba v upravnem sporu pa ni dovoljena, če je dokončnost nastopila zato, ker se stranka ni pritožila ali se je pritožbi odpovedala. V teh dveh primerih nastopi dokončnost in pravnomočnost hkrati (Jerovšek & Kovač, 2010, str. 202).

3.4.7 Pritožba

Pritožba je redno, devolutivno in načeloma suspenzivno pravno sredstvo. Je temeljno pravno sredstvo upravnega postopka, ki predstavlja instrument varstva pravic strank, varstva zakonitosti, zagotovitve koherentnosti upravnega postopka in enakosti strank pred zakonom (Kovač, 2009, str. 1267–1316).

Zoper odločbo, izdano na prvi stopnji, ima pravico pritožbe stranka, lahko pa jo vloži tudi vsaka druga oseba, če odločba posega v njene pravice ali pravne koristi, in sicer v roku, ki je določen za stranko (Kovač, Rakar & Remic, 2012, str. 360).

Pritožba zoper odmerni odločbi, izdani v davčnem inšpekcijskem nadzoru, se lahko vloži v roku 30 dni od vročitve odločbe. Pritožba zoper sklep, s katerim se zavrže pritožba zoper odmerni odločbi, izdani v davčnem inšpekcijskem nadzoru, se lahko vloži v roku 15 dni od vročitve sklepa. Pritožba ne zadrži izvršitve odmerne odločbe, lahko pa inšpektor po uradni dolžnosti do odločitve o pritožbi odloži davčno izvršbo, če oceni, da bi bilo pritožbi mogoče ugoditi. Za čas, ko je zavezancu za davek odložena izvršba, se zaračunajo obresti po evropski medbančni obrestni meri za ročnost enega leta, v višini, ki je veljala na dan izdaje odločbe, če se pritožbi ne ugodi.

Inšpektor preizkusi, ali je pritožba dovoljena in pravočasna in ali jo je vložila upravičena oseba. Če pritožba ni dovoljena, če je prepozna ali če jo je vložila neupravičena oseba, jo zavrže s sklepom. Če spozna, da je pritožba utemeljena, pa ni potreben nov ugotovitveni postopek, reši zadevo drugače in z novo odločbo nadomesti odločbo, ki se s pritožbo izpodbija. Če ob reševanju pritožbe spozna, da je bil izvedeni postopek nepopoln in da je to utegnilo vplivati na odločitev o zadevi, dopolni postopek. Zoper novo odločbo ima stranka pravico pritožbe. Če organ spozna, da je vložena pritožba dovoljena in pravočasna in da jo je vložila upravičena oseba, pa ne nadomesti izpodbijanje odločbe z novo odločbo, mora pritožbo brez odlašanja, najpozneje pa v 15 dneh od dneva, ko jo prejme, poslati drugostopnemu organu. Odločba, ki se ne more več izpodbijati s pritožbo, je dokončna.

Pravna sredstva so oblika notranjega upravnega nadzora nad zakonitostjo upravnih aktov in so po 158. členu Ustave edini način, s katerim se lahko dokončna oz. pravnomočna odločba odpravi, razveljavi oz. spremeni. Pritožba je v upravnih postopkih pravilo, kar izhaja iz več določb Ustave in 13. člena ZUP (temeljno načelo pravice do pritožbe). Zoper sklep pritožba praviloma ni dovoljena (na primer sklep o postavitvi začasnega zastopnika, podaljšanje roka, sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora). Da gre za pritožbo, mora organ upoštevati, čeprav stranka vlogo naslovi kako drugače (na primer prošnja), če je to iz vloge nedvoumno razvidno. Prav tako velja nasprotno – če bi na primer vložnik svojo zahtevo naslovil kot pritožbo, po vsebini pa bi šlo za predlog za vrnitev v prejšnje stanje, bi moral organ ravnati v skladu z dejansko vsebino vloge (Jerovšek, Simič & Škof, 2008, 221–222).

Po 237. členu ZUP so razlogi za pritožbo nepopolno ali napačno ugotovljeno dejansko stanje, napačna uporaba materialnega prava in kršitve pravil postopka. Obstoj katere koli takšne napake bi namreč pomenil veliko verjetnost, da bi bila odločitev v postopku drugačna, če do kršitve ne bi prišlo. Pritožbo je treba vložiti pri organu prve stopnje, ki mora opraviti formalni preizkus pritožbe (ali je odločba dopustna, vložena po upravičeni osebi in pravočasna), poleg tega ima možnost izdati nadomestno odločbo po 242. členu ZUP, za katero ni potreben nov ugotovitveni postopek.

Rok za pritožbo je po ZUP in tudi po 86. členu ZDavP-2 praviloma 15 dni od vročitve odločbe oz. sklepa. Poseben, daljši, tridesetdnevni rok velja in je določen v drugem odstavku 86. člena ZDavP-2 za pritožbe zoper inšpekcijske odločbe.

Pritožba je devolutivno pravno sredstvo, saj utemeljenost pritožbe namreč presoja kot stvarno pristojno Ministrstvo za finance in ne davčni organ, ki je odločbo izdal. Pritožba je v davčnem postopku nesuspendivna. Razlog nesuspendivnosti pritožbe v davčnem postopku je v javnem interesu, ki se izraža v zadostnih javnih sredstvih za zadovoljevanje skupnih družbenih potreb. Če bi pritožba praviloma zadržala izvršitev odločbe, bi namreč že zaradi odloga plačila davčne obveznosti prišlo do zlorabe te pravice, neobvladovanja števila pritožbenih zadev, nespoštovanja rokov odločitve in končno zaradi zastaranja pravice do odmere oz. obračuna in izterjave do zloma koncepta proračunskega financiranja. Določbo o nesuspendivnosti pritožbe je že večkrat presojalo Ustavno sodišče RS (na primer zadeva U-I-76/98), a potrdilo ustavnost ureditve in primerljivost slovenskega s tujimi pravnimi redi (Jerovšek, Simič & Škof, 2008, 227–229).

3.4.8 Odločba drugostopnega organa

Organ druge stopnje ugotovi, ali je pritožba dovoljena, pravočasna in ali jo je vložila upravičena oseba. Če ti pogoji niso izpolnjeni, organ druge stopnje zavrže pritožbo s sklepom. Navedeno pomeni, da ne pride do vsebinskega reševanja pritožbe. Če se pritožbe na zavrže, se vsebinsko rešuje in se hkrati preizkusi, da ni prišlo do bistvenih kršitev pravil postopka in da ni bil kršen materialni predpis.

Pri vsebinskem reševanju pritožbe lahko organ druge stopnje (Grafenauer, 2001, str. 192):

- pritožbo zavrne in potrdi odločbo prve stopnje;
- odločbo organa prve stopnje v celoti ali deloma odpravi in jo vrne organu prve stopnje v ponovno reševanje, saj so bila nepopolno ali zmotno ugotovljena dejstva, ter bistvene kršitve pravil postopka;
- odločbo organa prve stopnje spremeni tako, da jo odpravi in zadevo reši drugače;
- odločbo izreče za nično, če ugotovi, da se je zgodila v postopku na prvi stopnji nepravilnost, ki ima za posledico ničnost odločbe, kot na primer, če je bila izdana v upravnem postopku v stvari iz sodne pristojnosti.

Rok za odločitev na drugi stopnji je, po določilih ZUP, dva meseca od vložitve pritožbe. Zastaranja v smislu omejitve trajanja pritožbenih postopkov ni in velja instrukcijski rok po ZUP oz. možnost tožbe po ZUS-1 zaradi molka organa. Če ministrstvo odločbo odpravi in zadevo vrne v ponovno odločanje, je organ prve stopnje vezan na usmeritve ministrstva, kar pa ne pomeni, da davčni organ v novem postopku ne bi mogel upoštevati novih dejstev, ki se nanašajo na pravilnost in popolnost ugotovljenega dejanskega stanja. Prvostopenjski davčni organ je pri tem dolžan odločiti po predpisu, veljavnem v času prvega odločanja (in ne v času odprave oz. ponovljenega odločanja), zaradi varstva pravic in pravnih koristi stranke ter načela enakosti (22. člen Ustave RS), (Jerovšek, Simič & Škof, 2008, str. 225).

Zoper odločbo organa druge stopnje ni rednega pravnega sredstva niti ni dovoljeno sprožiti upravní spor. Upravni spor je mogoč zoper odločbo organa prve stopnje.

3.4.9 Finančna preiskava

S sprejetjem ZFU je bil uzakonjen institut finančne preiskave, ki se skladno z določbo drugega odstavka 100. člena navedenega zakona začne z izdajo naloga za preiskavo.

Opredelitev okoliščin, iz katerih izhajajo razlogi za sum o premalo obračunanih obveznih dajatvah, temelji na dejstvih navedenih v prijavi ali mednarodnem zaprosilu, na informacijah iz medijev, na podlagi baz podatkov, s katerimi finančna uprava razpolaga, in na podlagi lastnih opažanj finančne uprave (lahko so to druge organizacijske enote FURS – primer kontrola, mobilni oddelki, izterjava). Z dejanji in ukrepi navedenimi v nalogu za preiskavo je določen okvirni obseg uvedene preiskave. Obseg preiskave se določi glede na vsebino in morebitne zaznane kršitve in glede časovne dimenzije.

Pri izvajanju dejanj in ukrepov finančne preiskave se izvajajo pooblastila naštetá v 14. členu ZFU. Pooblastila izvajajo inšpektorji ali druge uradne osebe, ki jih inšpektor pooblasti za izvajanje posameznih dejanj. Kljub temu da inšpektor lahko izvaja vsa pooblastila, so v finančni preiskavi najpogostejše uporabljena pooblastila:

- zbiranje in pridobivanje obvestil in podatkov (16. člen ZFU),
- predložitev, pregled, razmnoževanje podatkov, listin, dokumentov in drugih zapiskov ter zavarovanj podatkov (17. člen ZFU),
- zaseg listin, dokumentov, nosilcev zbirk podatkov in stvari (21. člen ZFU),
- vstop na zemljišče, v prostore in objekte ter njihov pregled (22. člen ZFU).

V okviru izvajanja finančne preiskave se lahko opravi inšpekcijski nadzor. Pogoji so dani razlogi za sum o premalo obračunanih obveznih dajatvah ali obstoju drugih nepravilnosti iz pristojnosti finančne uprave. Kot začetek inšpekcijskega nadzora se šteje kakršnokoli

dejanje zaradi opravljanja inšpekcijskega nadzora. Inšpekcijski nadzor se opravlja po določbah ZDavP-2, ZIN ali/in ZUP.

Po opravljeni finančni preiskavi se sestavi zaključno preiskovalno poročilo, ki vsebuje ugotovitve uvedenih inšpekcijskih pregledov (predvsem ugotovljene kršitve in morebitne ugotovljene davčne obveznosti), podatke o podanih predlogih za izvedbo postopkov drugih pristojnih institucij (primer sodelovanja v finančni preiskavi po Zakonu o odvzemu premoženja nezakonitega izvora), informacije glede podanih kazenskih ovadb oz. naznanil (sumi storitve kaznivih dejanj), ki se pripravijo, informacije o podanih predlogih za uvedbo prekrškovnih postopkov (kršitve prekrškovnih določb in odmerjene globe).

4 SODNI POSTOPEK

4.1 Sodna kontrola zakonitosti upravnih aktov

Načelo pravne države je zagotovljeno šele, če je vpeljana tudi sodna kontrola nad upravnimi akti in dejanji upravnih organov s strani neodvisnih sodišč (Grafenauer, Ivanc & Brezovnik, 2010, str. 135). Enotne definicije upravnega spora ni, govorimo pa o sodnem sporu med subjektom in upravno oblastjo. Spor poteka zoper akte dejanja organov oblasti, s katerimi se odloča o pravicah in obveznostih.

Ustava določa upravni spor v 157. členu, ki je opredeljen kot posebno sodno varstvo o zakonitosti upravnih aktov. Zakon o upravnem sporu (Ur. l. RS, št. št. 105/06, 107/09 – odl. US, 62/10, 98/11 – odl. US in 109/12 – v nadaljevanju ZUS-1) ureja upravni spor in v 1. členu določa, da se v upravnem sporu zagotavlja sodno varstvo pravic in pravnih koristi posameznikov in organizacij proti odločitvam in dejanjem državnih organov, občin in nosilcev javnih pooblastil. V upravnem sporu odloča sodišče o zakonitostih upravnih aktov, s katerimi se posega v pravni položaj tožnikov, kar je določeno v 2. členu ZUS.

Elementi upravnega akta, ki je lahko predmet izpodbijanja, so:

- odločeno mora biti o pravnici oz. pravni koristi posameznika, pravne osebe, ki je stranka v postopku izdaje akta,
- akt mora biti odločitev državnih organov, občin in nosilcev javnih pooblastil,
- akt mora biti izdan v okviru izvrševanja upravne funkcije,
- odločitev mora imeti formo odločbe ali vsebinskega sklepa, s katerim je bil postopek odločanja o izdaji upravnega akta obnovljen, ustavljen, končan.

Preko teh kriterijev se mora presojati, kateri akti niso upravni akti (Jerovšek, Javna uprava 2007a, str. 70–71).

4.1.1 Sodišče, ki odloča v upravnem sporu

V upravnem sporu odloča praviloma na prvi stopnji upravno sodišče (11. člen ZUS). Predvideva se senatno odločanje, tako da se odloča v senatu treh sodnikov. Lahko se odloča tudi po sodniku posamezniku, in sicer v primerih, če:

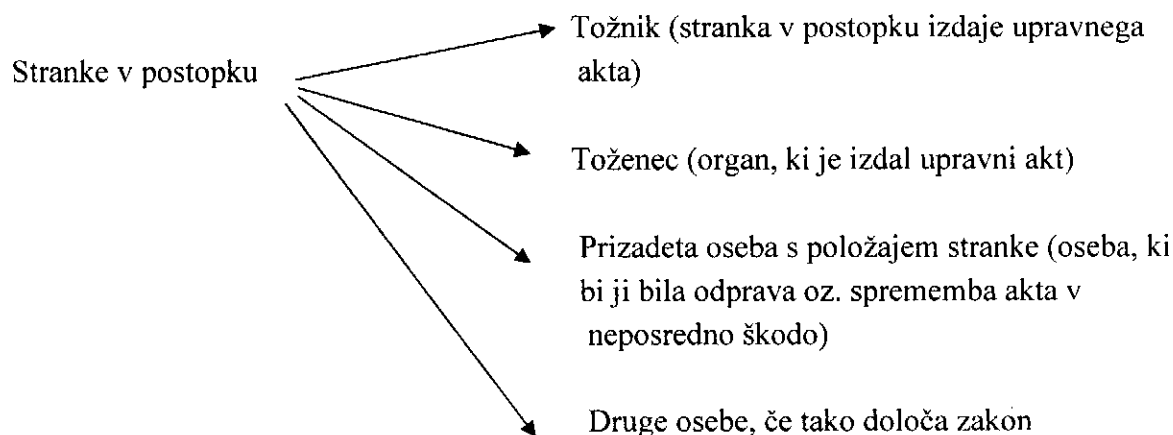
- vrednost spornega predmeta v zadevah ne presega 20.000 EUR in ne gre za pomembno pravno vprašanje,
- se izpodbijajo procesni sklepi v postopku izdaje pravnega akta,
- gre za enostavno, dejansko in pravno vprašanje,
- ima izpodbijani upravni akt take pomanjkljivosti, da ga ni mogoče preizkusiti.

Odločitev o tem, ali v konkretnem primeru odloča sodnik posameznik, ker zadeva ustreza zgoraj navedenim kriterijem, odloči senat (Grafenauer, Ivanc & Brezovnik, 2010, str. 146).

4.1.2 Postopek pred sodiščem prve stopnje

Stranke upravnega spora so lahko le posamezniki oz. pravne osebe, katerih pravice ali pravne koristi so z aktom, ki je predmet spora, prizadete, na eni strani oz. država ali lokalna skupnost oz. nosilec javnega pooblastila na drugi strani.

Slika 5: Stranke v postopku



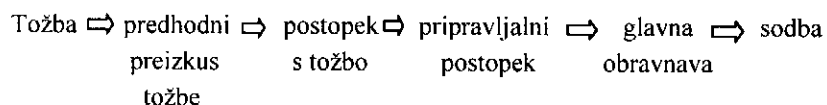
Vir: B. Grafenauer, T. Ivanc & B. Brezovnik, Upravni postopek in upravni spor, 2010, str.150.

Upravni spor se začne z vložitvijo tožbe. Tožba se vloži pri pristojnem sodišču neposredno pisno ali se pošlje po pošti. S tožbo se zahteva odpravo upravnega akta, izdajo oz. vročitev upravnega akta, spremembo upravnega akta. Vsebina tožbe je predpisana v 30. členu ZUS, priložiti pa ji je potrebno akt, ki se s tožbo izpodbija, pooblastilo, če ima tožnik pooblaščenca, in takso, določeno po predpisih o sodnih taksah. Tožbeni razlogi so lahko materialne narava oz. zmotna uporaba materialnega prava, procesne narave oz. bistvenih

kršitev določb postopka, zmotno ali nepopolno ugotovljeno dejansko stanje in iz razlogov, zaradi katerih se upravni akt izreče za ničnega v skladu z določili 279. člena ZUP.

Postopek na prvi stopnji do izdaje sodbe v upravnem sporu.

Slika 6: Faze postopka na prvi stopnji



Vir: B. Grafenauer, T. Ivanc & B. Brezovnik, Upravni postopek in upravni spor, 2010, str. 157.

Sodišče preizkusi, ali tožba vsebuje okvirno vsebino, ali je spor dopusten in opravi predhodni preizkus izpodbijanega akta. To je takrat, ko ima akt take bistvene pomanjkljivosti, da zaradi njih ni mogoče presoditi, ali je zakonit ali ne (o tem 37. člen ZUS). V postopku s tožbo se stranke seznani s tožbo ter podajo odgovor na tožbo. Namen pripravljalnega postopka je, da si predsednik senata prizadeva sklenitev poravnave in s tem konča spor (Grafenauer, Ivanc & Brezovnik, 2010, str. 157). Glavna obravnava se opravi tedaj, ko je med strankami sporno dejansko stanje in mora sodišče dejstva in okoliščine samo ugotavljati (Grafenauer, Ivanc & Brezovnik, 2010, str. 160). S sodbo lahko sodišče tožbi ugodi in odpravi izpodbijani akt in zadevo vrne v ponovni postopek, tožbo kot neutemeljeno zavrne, upravni akt odpravi in samo v okviru tožbenega zahtevka meritorno odloči o stvari, odloči v primeru molka organa ter ugotovi ničnost upravnega akta in o tem odloči s sklepom (več o tem Grafenauer, Ivanc & Brezovnik, 2010, str. 161–166).

4.1.3 Pritožba na sodbo upravnega sodišča

Pritožba na sodbo upravnega sodišča je redno pravno sredstvo. Pritožba je v upravnem sporu dovoljena le, če je sodišče samo ugotovilo drugačno dejansko stanje, kot ga je ugotovil organ oz. tožena stranka, ter je na tej podlagi spremenilo izpodbijani akt. Pogoja morata biti izpolnjena oba. Pritožba se vloži pri sodišču, ki je sodbo izdalo na prvi stopnji, in sicer v petnajstih dneh od vročitve prepisa sodbe strankam. Pritožbeni razlogi v upravnem sporu so bistvena kršitev določil postopka v upravnem sporu, zmotna uporaba materialnega prava ali zmotna presoja pravilnosti postopka ter zmotna ali nepopolna ugotovitev dejanskega stanja.

Pri odločanju o pritožbi Vrhovno sodišče:

- pritožbo zavrže kot nedovoljeno oz. prepozno,
- pritožbo zavrže, če pritožnik ne izkazuje pravnega interesa,

- s sodbo pritožbo zavrne kot neutemeljeno in potrdi sodbo sodišča prve stopnje,
- s sklepom sodbo razveljavi, če ugotovi, da je podana bistvena kršitev postopka določb postopka,
- s sklepom sodbo razveljavi in zavrže tožbo,
- s sodbo razveljavi sodbo sodišča prve stopnje in odpravi upravni akt,
- s sklepom razveljavi sodbo prve stopnje in zadevo vrne sodišču prve stopnje v ponovno odločanje ali zavrže tožbo,
- s sklepom razveljavi sodbo sodišča prve stopnje in vrne zadevo v novo sojenje, če misli, da je treba za pravilno ugotovitev dejanskega stanja ugotoviti nova dejstva in izvesti nove dokaze.

4.1.4 Revizija

Revizija je izredno pravno sredstvo, ki se vloži zoper pravnomočno sodbo upravnega sodišča. Gre za nesuspendivno sredstvo, kar pomeni, da ne zadrži nastopa pravnomočnosti sodbe in devolutivno sredstvo, kar pomeni, da o njej odloča Vrhovno sodišče RS. Vloži se lahko samo po pooblaščenцу, ki ima pravniški državni izpit. Vloži se pri upravnem sodišču, in sicer v tridesetih dneh od vročitve prepisa sodbe stranki. Z revizijo se lahko odpravijo hujše nepravilnosti pri sojenju na upravnem sodišču, kadar pritožba ni dovoljena. Vendar gre tudi pri reviziji za omejen preizkus zakonitosti prvostopenjske sodbe. Revizija je dovoljena zoper pravnomočno sodbo upravnega sodišča, izdano na prvi stopnji, če so dani revizijski razlogi (Jerovšek, 2007b, str. 208).

4.1.4.1 Revizijski razlogi

Razlog za dovoljenost revizije mora revident izkazati in ni dovolj, da ga le zatrjuje. Revizija se lahko vloži zaradi dveh stvari, in sicer bistvene kršitve določb postopka v upravnem sporu ter zmotne uporabe materialnega prava.

ZUS v 83. členu določa, da je revizijo dovoljeno vložiti le v primerih, če sporna vrednost pravice oz. obveznosti presega 20.000 EUR ali gre za odločitev o pomembnem pravem vprašanju ali če ima odločitev, ki se izpodbija v upravnem sporu, zelo hude posledice za stranko.

Revizije se ne vložijo zaradi zmotne ali nepopolne ugotovitve dejanskega stanja. Cilj revizije je poleg varstva pravic posameznikov tudi varstvo pravne enotnosti in razvoj prava.

Revizije ni dovoljena v primerih oz. sporih, v katerih je dovoljena pritožba, v volilnih zadevah in če jo vloži nekdo, ki nima pravice ali zanjo nima pravnega interesa.

4.1.4.2 Odločitev drugostopenjskega sodišča

O reviziji odloča Vrhovno sodišče brez obravnave, saj se ne ugotavlja dejanskega stanja. Odločitve, ki jih lahko sprejme Vrhovno sodišče, so zapisane v sodbah ali v sklepih. S sodbami sodišče:

- zavrne revizijo kot neutemeljeno, če niso podani revizijski razlogi, na katere mora paziti po uradni dolžnosti;
- ugotovi reviziji in spremeni izpodbijano sodbo, če se ugotovi, da je bilo materialno pravo zmotno uporabljeno.

S sklepi sodišče:

- ugotovi reviziji in v celoti ali deloma razveljavi sodbo, če so podane bistvene kršitve pravil postopka;
- ugotovi reviziji in v celoti ali deloma razveljavi sodbo ter zadevo vrne v novo sojenje, če je bilo zaradi zmotne uporabe materialnega prava dejansko stanje nepopolno ugotovljeno.

4.1.5 Ustavna pritožba

Ustavna pritožba se vloži zoper pravnomočno odločbo sodišča, s katero je bil upravni spor ali kakšen drug sodni postopek zoper upravni akt končan (Jerovšek, 2007, str. 214). Ustavna pritožba je dovoljena, če je stranka uporabila vsa razpoložljiva pravna sredstva, tako redna kakor tudi izredna, in da lahko v pritožbi navede, da ji je s pravnomočnim upravnim aktom kršena kakšna ustavna pravica. Ustavna pritožba je institut, ki je posebno pravno sredstvo zoper kršitev ustavnih pravic, predvsem s posamičnimi akti državnih organov (Grafenauer, 2001, str. 273).

Ustavna pritožba se vloži pisno, in sicer v šestdesetih dneh od dneva vročitve posamičnega akta. Priložiti ji je potrebno kopijo posamičnega akta, ki ga pritožnik izpodbija, in vse druge posamične akte, ki so bili v zvezi z izpodbijanim posamičnim aktom izdani v postopkih pred pristojnimi organi v zadevi, ter ustrezne listine, na katere pritožnik opira svojo ustavno pritožbo, tako kot to določa 53. člen Zakona o ustavnem sodišču (Ur. l. RS, št. 64/07-uradno prečiščeno besedilo in 109/12).

5 PRIMER DAVČNEGA INŠPEKCIJSKEGA NADZORA

5.1 Opredelitev problema

V nadaljevanju so navedena dejstva iz primarnih virov, ki zaradi davčne tajnosti niso javno dostopni in dejstva iz sodb Upravnega sodišča in Vrhovnega sodišča, ki sta javno dostopni in navedeni med viri.

Zavezanec za davek je dne 11. 10. 2010 vložil zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV in jo v nadaljevanju postopka pridobil. V inšpiciranem davčnem obdobju je bil zavezanec za DDV z mesečnim davčnim obdobjem. Davčnemu organu je za davčno obdobje od 1. 12. 2011 do 31. 12. 2011 predložil mesečni obračun DDV-O v skladu z določili 51. člena ZDavP-2. V obračunu DDV-O je prikazal presežek DDV, ki je nastal kot posledica nakupa dveh nepremičnin v višini 320.000,00 EUR, in podal zahtevek za vračilo davka.

V postopku nadzora obračuna, v skladu z določili 127. člena ZDavP-2, je bilo na podlagi predloženih listin ugotovljeno, da je potrebno za dokončno potrditev upravičenosti vračila presežka DDV opraviti davčni inšpekcijski nadzor.

5.1.1 Sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora

Davčni inšpekcijski nadzor se začne z vročitvijo sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora, in sicer v skladu z določili 135. člena ZDavP-2. V tretjem odstavku istega člena je določeno, da se lahko davčni inšpekcijski nadzor začne tudi brez izdaje sklepa. To pa v primerih, če bi se zaradi izdaje sklepa ogrozil namen davčnega inšpekcijskega nadzora. Zoper neizdajo sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru zavezanec nima pravice pritožbe. V tem primeru se davčni inšpekcijski nadzor začne, ko finančni inšpektor opravi kakršno koli dejanje z namenom opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora.

V konkretnem primeru je bil zavezancu za davek izdan sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora z vsemi elementi, ki jih le-ta mora vsebovati, in sicer obdobje nadzora, predmet nadzora, opozorilo o pravici sodelovanja zavezanca za davek pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in o pravnih posledicah oviranja le-tega, obrazložitev ter pravni pouk. Kot je bilo navedeno že v prejšnji točki, je bilo v konkretnem primeru obdobje določeno od 1. 12. 2011 do 31. 12. 2011, predmet nadzora pa je bil DDV.

5.1.2 Zavezanec za davek

Zavezanec za davek je tuja družba, ki ima sedež dejavnosti registriran na naslovu WWW, Nikozija, Ciper. Ustanovljena je po Zakonu o gospodarskih družbah (Ur. l.

RS, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13 in 55/15 – v nadaljevanju ZGD-1), Poglavje 113, kot družba z omejeno odgovornostjo dne 6. 6. 2008. Družbenik zavezanca za davek je družba ZZZZZ, Nikozija, Ciper, ki je hkrati tudi njegov direktor. Direktorji družbe ZZZZZ so fizična oseba 1, fizična oseba 2 in fizična oseba 3. Fizična oseba 1 je hkrati tudi edini družbenik navedene družbe.

Iz ugotovitev zbranih na podlagi uradnih evidenc in na podlagi pridobljenih podatkov je bilo ugotovljeno, da je zavezanec za davek »off shore« družba, le-ta nima nobenega zaposlenca, njegova odgovorna oseba je nedosegljiva za davčni organ, promet, ki je bil opravljen in je obravnavan tudi v tem magistrskem delu, je od ustanovitve družbe do izdaje odločbe na prvi stopnji upravnega postopka edini promet, ki ga je družba opravila, v Sloveniji ima pooblaščenca s polnim pooblastilom, kar pomeni, da vse posle družbe ter vsa dejanja pred državnimi organi opravlja pooblaščenec.

5.1.3 Nepremičnina 1

Zavezanec za davek (drugopogodbena stranka) je dne 9. 10. 2010 sklenil predpogodbo o nakupu nepremičnin s prodajalcem AAAAAA iz Slovenije (prvopogodbena stranka). V predpogodbi je v prvem členu ugotovljeno, da ima prvopogodbena stranka v lasti naslednje nepremičnine na območju Okrajnega sodišča na Jesenicah, v katastrski občini (k.o.) BBBB, ki se nahajajo na območju za hotelsko gradnjo, in to:

- parcelo številka 111/1, v izmeri 618,00 m², vpisana v vložku številka 1,
 - parcelo številka 222/1, v izmeri 2.656,00 m² in 83,00 m² stavba, vpisani v vložku številka 2,
 - parcelo številka 333/1, v izmeri 335,00 m², vpisana v vložku številka 3,
 - parcelo številka 444/1, v izmeri 313,00 m², vpisana v vložku številka 4,
 - parcelo številka 555/1, v izmeri 2.884,00 m², vpisana v vložku številka 5
- oz. vse skupaj v izmeri 6.806,00 m² in 83,00 m² stavb, katere je prvopogodbena stranka pridobila na podlagi kupoprodajne pogodbe dne 4. 10. 2004.

V drugem členu predpogodbe je določeno, da bo drugopogodbena stranka najpozneje do 31. 12. 2010 kupila od prvopogodbene stranke vse nepremičnine navedene v prvem členu predpogodbe. Pogodbeni stranki bosta takrat sklenili ustrezno prodajno pogodbo. Pogoji za sklenitev prodajne pogodbe je, da drugopogodbena stranka do 12. 11. 2010 pri slovenskem davčnem organu pridobi identifikacijsko številko za DDV, saj tega dne pride direktor drugopogodbene stranke na podpis prodajne pogodbe. V tretjem členu je določena kupnina, ki za v prvem členu predpogodbe navedene nepremičnine znaša 1.900.000,00 EUR (brez DDV).

5.1.3.1 Ugotavljanje dejanskega stanja nepremičnine 1

Zavezanec za davek (kupec) je dne 1. 12. 2011 sklenil prodajno pogodbo o nakupu nepremičnin s prodajalcem AAAAAA iz Slovenije. Predmet pogodbe so parcele s številkami, ki so zapisane v predpogodbi.

V drugem členu je med drugim določeno, da sta obe pogodbeni stranki davčni zavezanki za DDV in si bosta ob podpisu pogodbe medsebojno izmenjali ustrezni potrdili, s katerimi dokazujeta, da sta davčni zavezanki za DDV. Kupnina je določena v četrtem členu pogodbe, in sicer znaša 1.600.000,00 EUR brez DDV, z DDV pa znaša kupnina 1.920.000,00, saj gre za nezazidana stavbna zemljišča, od katerih se obračuna pripadajoči 20 % DDV. V četrtem členu so prav tako določene kupnine za vsako posamezno parcelo.

Na območju Okrajnega sodišča na Jesenicah, v k.o. BBBBB, sta pogodbeni stranki določili vrednost enega m² na 181,44 EUR tako, da znaša kupnina za posamezno parcelo:

- 112.135,00 EUR za parcelo številka 111/1, v izmeri 618,00 m² vpisana v vložku številka 1,
- 496.988,00 EUR za parcelo številka 222/1, v izmeri 2.739,00 m² vpisana v vložku številka 2,
- 60.785,00 EUR za parcelo številka 333/1, v izmeri 335,00 m² vpisana v vložku številka 3,
- 56.794,00 EUR za parcelo številka 444/1, v izmeri 313,00 m² vpisana v vložku številka 4 in
- 523.298,00 EUR za parcelo številka 555/1, v izmeri 2.884,00 m² vpisana v vložku številka 5

oz. 1.250.000,00 EUR (brez DDV) za vse parcele na tem območju, v skupni izmeri 6.889,00 m².

V petem členu pogodbe je določen rok plačila, in sicer bo kupec kupnino plačal najpozneje do 31. 12. 2011. V šestem členu je določeno, da bo prodajalec izročil kupcu predmetne nepremičnine v last in posest na dan, ko bo pogodbo podpisal kupec. V sedmem členu pogodbe je predpisano zemljiškoknjižno dovolilo, ki določa, da prodajalec izrecno in nepogojno dovoljuje, da se pri nepremičninah, ki so predmet prodajne pogodbe, vknjiži vseh bremen prosta lastninska pravica v korist in ime kupca, torej zavezanca za davek. Pogodba o nakupu predmetnih nepremičnin je stopila v veljavo s podpisom obeh strank, to je 5. 12. 2011

Okrajno sodišče v Novem mestu je dne 9. 2. 2012 izdalo sklep številka Dn 00000/2012 v zemljiškoknjižni zadevi predloga za vknjižbo lastninske pravice pri več nepremičninah. V sklepu so zabeležene parcelne številke iz k.o. BBBBB. Predlagatelj je zavezanec za davek, nasprotni udeleženec pa AAAAAA iz Slovenije (prodajalec). Sodišče je s sklepom dovolilo, na podlagi zemljiškoknjižnega dovolila in prodajne pogodbe z dne 1. 12. 2011, vpis

novega imetnika (lastnika) (zavezanec za davek) in izbris prejšnjega imetnika (lastnika) AAAAAA iz Slovenije (prodajalec) pri pravnih položajih nepremičnin 111/1, 222/2, 333/3, 444/4 in 555/5 – k.o. BBBBB. V sklepu je navedeno, da začnejo vpisi učinkovati 13. 1. 2012.

5.1.4 Nepremičnina 2

Zavezanec za davek (drugopogodbena stranka) je dne 9. 10. 2010 sklenil predpogodbo o nakupu nepremičnin s prodajalcem AAAAAA, (prvopogodbena stranka). V predpogodbi je v prvem členu ugotovljeno, da ima prvopogodbena stranka v lasti naslednje nepremičnine na območju Okrajnega sodišča Vrhnika, v k.o. CCCCC, ki se nahajajo v območju stavbnih zemljišč – območje za proizvodnjo, in to:

- parcelo številka 666/1, v izmeri 215,00 m², vpisana v vložku številka 6,
- parcelo številka 777/1, v izmeri 235,00 m², vpisana v vložku številka 7,
- parcelo številka 888/1, v izmeri 2.379,00 m², vpisana v vložku številka 8,
- parcelo številka 999/1, v izmeri 1.447,00 m², vpisana v vložku številka 9,
- parcelo številka 000/1, v izmeri 697,00 m², vpisana v vložku številka 0

oz. vse skupaj v izmeri 4.973,00 m², katere je prvo pogodbena stranka pridobila na podlagi prodajne pogodbe z dne 30. 12. 2003.

V drugem členu predpogodbe je določeno, da bo drugopogodbena stranka najpozneje do 31. 12. 2010 kupila od prvopogodbene stranke vse nepremičnine navedene v prvem členu predpogodbe. Pogodbeni stranki bosta takrat sklenili ustrezno prodajno pogodbo. Pogoji za sklenitev prodajne pogodbe je, da drugopogodbena stranka do 12. 11. 2010 pri slovenskem davčnem organu pridobi identifikacijsko številko za DDV, saj tega dne pride direktor drugopogodbene stranke na podpis prodajne pogodbe. V tretjem členu je določena kupnina, ki za v prvem členu predpogodbe navedene nepremičnine znaša 1.900.000,00 EUR (brez DDV).

5.1.4.1 Ugotavljanje dejanskega stanja nepremičnine 2

Zavezanec za davek (kupec) je dne 1. 12. 2011 sklenil prodajno pogodbo o nakupu nepremičnin s prodajalcem AAAAAA iz Slovenije. Predmet pogodbe so parcele s številkami, ki so zapisane v predpogodbi.

V drugem členu je med drugim določeno, da sta obe pogodbeni stranki davčni zavezanki za DDV in si bosta ob podpisu pogodbe medsebojno izmenjali ustrezni potrdili, s katerimi dokazujeta, da sta davčni zavezanki za DDV. Kupnina je določena v četrtem členu pogodbe, in sicer znaša 1.600.000,00 EUR brez DDV, z DDV pa znaša kupnina 1.920.000,00, saj gre za nezazidana stavbna zemljišča, od katerih se obračuna pripadajoči 20 % DDV. V četrtem členu so prav tako določene kupnine za vsako posamezno parcelo.

Na območju Okrajnega sodišča Vrhnika, v k.o. CCCCC, sta pogodbeni stranki določili vrednost enega m² na 70,38 EUR, tako da znaša kupnina za posamezno parcelo, ki se nahajajo v območju stavbnih zemljišč – območje za proizvodnjo:

- 15.130,00 EUR za parcelo številka 666/1, v izmeri 215,00 m², vpisana v vložku številka 6,
 - 16.540,00 EUR za parcelo številka 777/1, v izmeri 235,00 m², vpisana v vložku številka 7,
 - 167.435,00 EUR za parcelo številka 888/1, v izmeri 2.379,00 m², vpisana v vložku številka 8,
 - 101.840,00 EUR za parcelo številka 999/1, v izmeri 1.447,00 m², vpisana v vložku številka 9 in
 - 49.055,00 EUR za parcelo številka 000/1, v izmeri 697,00 m², vpisana v vložku številka 0
- oz. 350.000,00 EUR (brez DDV) za vse parcele na tem območju, v skupni izmeri 4.973,00 m².

V petem členu pogodbe je določen rok plačila, in sicer bo kupec kupnino plačal najpozneje do 31. 12. 2011. V šestem členu je določeno, da bo prodajalec izročil kupcu predmetne nepremičnine v last in posest na dan, ko bo pogodbo podpisal kupec. V sedmem členu pogodbe je predpisano zemljiškoknjižno dovolilo, ki določa, da prodajalec izrecno in nepogojno dovoljuje, da se pri nepremičninah, ki so predmet prodajne pogodbe, vknjiži vseh bremen prosta lastninska pravica v korist in ime kupca, torej zavezanca za davek. Pogodba o nakupu predmetnih nepremičnin je stopila v veljavo s podpisom obeh strank, to je 5. 12. 2011.

Okrajno sodišče v Novem mestu je dne 9. 2. 2012 izdalo sklep številka Dn 00000/2012 v zemljiškoknjižni zadevi predloga za vknjižbo lastninske pravice pri več nepremičninah. V sklepu so zabeležene parcelne številke iz k.o. CCCCC. Predlagatelj je zavezanec za davek, nasprotni udeleženec pa AAAAA iz Slovenije (prodajalec). Sodišče je s sklepom dovolilo, na podlagi zemljiškoknjižnega dovolila in prodajne pogodbe z dne 1. 12. 2011, vpis novega imetnika (zavezanec za davek) in izbris prejšnjega imetnika AAAAA iz Slovenije (prodajalec) pri pravnih položajih nepremičnin 666/1, 777/1, 888/1, 999/1 in 000/1 – k.o. CCCCC. V sklepu je navedeno, da začnejo vpisi učinkovati 13. 1. 2012.

5.1.5 Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru

Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru je bil sestavljen v skladu z določili 140. člena ZDavP-2. V njem so bile zapisane, na podlagi pridobljenih pojasnil in listin zavezanca za davek ter drugih dokazov, ugotovitve, ki jih je davčni organ zbral v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora.

V postopku inšpekcijskega nadzora je bilo ugotovljeno, da je zavezanec za davek prejel račun številka 11120001 z dne 1. 12. 2011 za nepremičnine po prodajni pogodbi, ki je priloga računa (pogodba, katere določila so navedene na predhodnih straneh) v višini 1.920.000,00 EUR, od tega 20 % DDV v višini 320.000,00 EUR. Račun je zavezanec poravnal dne 6. 12. 2011. Zavezanec za davek ima račun evidentiran v knjigi prejetih računov za davčno obdobje december 2011 in posledično v obračunu DDV-O za mesec december 2011. V obračunu DDV-O za december ima zavezanec za davek evidentiran v polje 31 (nabave blaga in storitev) vrednost v višini 1.600.000,00, v polje 41 (odbitek DDV od nabav blaga in storitev, pridobitev blaga in prejetih storitev iz drugih držav članic EU in od uvoza po stopnji 20 %) vrednost v višini 320.000,00 EUR in v polje 52 (presežek DDV) vrednost v višini 320.000,00 EUR. V obračunu DDV-O za mesec december ima zavezanec za davek z besedo DA označeno zahtevo za vračilo presežka. Zavezanec za davek je obračun DDV-O za mesec december davčnemu organu predložil v sistemu edavki dne 5. 1. 2012.

Zaradi popolne ugotovitve dejanskega stanja je davčni organ pridobil podatke in listine, ki so bili potrebni za sprejem pravilne in zakonite odločbe, in sicer na podlagi 39. člena ZDavP-2, ki določa, da morajo osebe, ki imajo obveznost dokumentiranja po 31. členu ZDavP-2, davčnemu organu dati na razpolago vse podatke potrebne za pobiranje davkov ter mu omogočiti vpogled v svojo dokumentacijo.

Podatki so bili pridobljeni pri prodajalcu nepremičnin AAAAA iz Slovenije. Davčni organ je pridobil knjigo izdanih računov za mesec december 2011, obračun DDV-O za mesec december 2011, izdani račun številka 11120001 z dne 1. 12. 2011 v višini 1.920.000,00 EUR, od tega DDV v višini 320.000,00 EUR, izpis nalogov za račun prodajalca AAAAA iz Slovenije pri NLB o plačilu DDV po obračunu 12/2011 dne 20. 1. 2012, zgodovinski izpis iz zemljiške knjige na dan 17. 1. 2012 in sklep Okrajnega sodišča v Novem mestu številka Dn 00000/2012. Prodajalec je davčnemu organu prav tako podal podpisano izjavo dne 20. 2. 2012, ki je dobesedno navedena: »Izjavljamo, da smo prodajo zemljišča BBBBB in CCCCC firmi (zavezanec za davek), davčna številka SI11111111, po računu 11120001 (znesek ddv-ja 320,000,00 eur) vključili v davčni obračun za december 2012. Razliko DDV-ja po obračunu (izstopni – vstopni), ki je znašal 197.153 eur, pa smo nakazali na vplačilni račun dne 20. 1. 2012. (potrdilo proklicka v prilogi).«

Prodajalec je davčnemu organu predložil tudi dva prejeta računa, in sicer:

- številka 4525 z dne 30. 12. 2003 izdajatelja DDDDD iz Ljubljane, s katerim je zaračunan nakup popolno komunalno opremljenega zemljišča v skupni izmeri 4.975 m² v k.o. CCCCC, v višini 100.257.917,88 SIT, od tega 20 % DDV v višini 16.709.652,98 SIT (računu je priložena tudi prodajna pogodba z dne 30. 12. 2003 in lokacijska informacija številka 350-01/03-1/264 z dne 29. 12. 2003) in
- številka 16043388 z dne 12. 10. 2004 izdajatelja EEEEE iz Ljubljane, s katerim je zaračunana prodaja nepremičnin v k.o. BBBBB, v višini 337.355.707,80 SIT, od tega 20 % DDV v višini 56.225.951,30 SIT.

Davčni organ je v navzočnosti pooblaščenca zavezanca za davek opravil ogled nepremičnin v k.o. BBBBB in k.o. CCCCC dne 22. 2. 2012. Ugotovljeno je bilo:

- da nepremičnina v k.o. CCCCC zajema zemljišče, ki je ograjeno s kovinsko ograjo, na njem ni postavljenega nobenega objekta in je bilo v času ogleda prazno. Zemljišče se nahaja v industrijski coni in
- da nepremičnina v k.o. BBBBB zajema zemljišče brez ograje. Zemljišče se nahaja v središču občine pod hribom. Na zemljišču, na parcelni številki 222/1, se nahaja klet, v katero je mogoče vstopiti. Klet je v zanemarjenem stanju. Na preostalih parcelnih številkah pa so bila v času ogleda parkirana različna vozila (avtobusi, osebni avtomobili, avtodomi).

Zavezanec za davek je kupil nepremičnini v k.o. CCCCC in k.o. BBBBB. V ta namen je prejel račun številka 11120001 z dne 1. 12. 2011 v višini 1.920.000,00 EUR, od tega DDV v višini 320.000,00 EUR, ki ga je evidentiral v knjigi prejetih računov za mesec december 2011 in posledično prikazal v obračunu DDV-O za mesec december 2011. Pri tem je ugotovil presežek DDV ter podal zahtevek za vračilo le-tega. V inšpekcijskem postopku je davčni organ preveril upravičenost do vračila le-tega. Pri tem je bilo ugotovljeno, in sicer:

1. da je nepremičnina v BBBBB v skladu z veljavnimi prostorskimi akti občine razvrščena v območje KG H2 ZN – Območje za hotelsko gradnjo, ki se ureja z Zazidalnim načrtom, ki še ni izdelan. V Uradnem listu RS, št. 90/2011, je bil objavljen Sklep župana o začetku postopka priprave Občinskega podrobnega prostorskega načrta za območje pod hribom v BBBBB KG H2. Po pogovoru z direktorico JP Komunala in pridobljenimi listinami je bilo ugotovljeno, da izdelovalec Občinskega podrobnega prostorskega načrta – v nadaljevanju OPPN, do dne 21. 2. 2012 še ni zaprosil za izdajo smernic za pripravo OPPN. Smernice pa so osnova za izdelavo OPPN. Predkupna pravica Občine na navedeni nepremičnini ne obstaja. Na zemljišču s parcelno številko 222/1 stoji opuščena in delno odstranjena bencinska črpalka. Predmetna nepremičnina je glede prometa zemljišč določena kot stavbno zemljišče. Na predmetni nepremičnini nove graditve objektov, pred sprejemom OPPN, niso možne oz. niso dopustne, možna je le rekonstrukcija že obstoječega objekta – bencinske črpalke. Možno je obstoječi objekt tudi odstraniti in namesto njega postaviti nov objekt. Navedeno pomeni, da predmetna parcela ni gradbena parcela, na kateri je, v skladu s predpisi, dopustna graditev objektov. ZDDV-1 v osmi točki 44. člena določa, da so plačila DDV oproščene transakcije dobave zemljišč, razen stavbnih zemljišč. V PZDDV je v 77. členu določeno, da se za stavbna zemljišča iz osme točke 44. člena ZDDV-1 štejejo parcele, na katerih je v skladu s predpisi dopustna gradnja objektov. Za obdavčitev zemljišč je pomembno razlikovanje stavbnih zemljišč, ki se delijo na zazidana in nezazidana stavbna zemljišča. Zazidano stavbno zemljišče se prodaja skupaj z objektom, ki stoji na njem, in je predmet dobave. Zazidano stavbno zemljišče se obdavčuje enako kakor objekt, ki je postavljen na tem zemljišču. Usodo objekta delijo tiste zemljiške parcele, na katerih objekt stoji. Zazidano stavbno

zemljišče je, v skladu z določbo sedme točke prvega odstavka 44. člena ZDDV-1, oproščeno plačila DDV. Nezazidana stavbna zemljišča so obravnavana v osmi točki prvega odstavka 44. člena ZDDV-1 in so obdavčena po splošni 20 % stopnji DDV. Za stavbna zemljišča v smislu določil ZDDV-1 velja gradbena parcela, na kateri je v skladu s predpisi dopustna graditev objektov. Iz zgoraj navedenih dejstev davčni organ ugotavlja, da je predmetna nepremičnina, v delu, na kateri stoji objekt –opuščena črpalka (parcelna številka 222/1), zazidano stavno zemljišče, na preostalih parcelnih številkah (111/1, 333/1, 444/1 in 555/1) pa nezazidano stavbno zemljišče, ki pa ni gradbena parcela, saj v skladu s predpisom OPPN na njej ni dopustna graditev objektov in tako ni predmet obdavčitve z DDV. Na podlagi zgoraj navedenih dejstev in zakonskih določil davčni organ ugotavlja, da nepremičnina v BBBBB sploh ni predmet obdavčitve z DDV, temveč DPN;

2. da je nepremičnina v CCCCC v skladu z občinskim Odlokom o prostorskih ureditvenih pogojih (v nadaljevanju Odlok) razvrščena v območje PD – industrijska območja. Predvideni posegi v območju so obrtne delavnice, proizvodni objekti, komunalni in energetske objekti ter poslovni objekti. Za predmetno nepremičnino sprejem zazidalnega načrta ni predviden, to pa pomeni, da so merila za posege v prostor, gradnjo, varovanja in predvideno rabo že podana v besedilnem delu Odloka. Občina ima sprejet Odlok o predkupni pravici na nepremičninah, iz katerega pa v četrtem členu izhaja, da na predmetni nepremičnini niso izpolnjeni pogoji, da bi občina lahko uveljavila predkupno pravico. Iz prostorskih podatkov izhaja, da na predmetni nepremičnini ni stavbe. Na predmetni nepremičnini, ki se šteje za nezazidano stavbno zemljišče in velja za gradbeno parcelo, je dopustna graditev objektov v skladu s predpisi o graditvi objektov ob predhodni pridobitvi gradbenega dovoljenja. ZDDV-1 v 63. členu določa, da ima davčni zavezanec pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oz. storitev, če je to blago oz. storitev uporabil oz. jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij. Davčni organ je preveril, ali zavezanec za davek že opravlja oz. bo opravljal obdavčene transakcije. Ugotovljeno je bilo, da zavezanec za davek ni uspel niti pojasniti niti z listinami dokazati, da se ukvarja z obdavčeno dejavnostjo in da bo predmetno nepremičnino uporabljal za namene obdavčenih transakcij. Davčni organ je v postopku inšpekcijskega nadzora zavezanca za davek pozval, da pojasni namen ekonomske dejavnosti in ga podpre z objektivnim dokazom, da bo le-ta lahko ugotovil bodoči namen uporabe nepremičnine. Pri priznanju uveljavitve pravice do vstopnega DDV je pomembno, da se ugotovi, če se bo nepremičnina, ki je predmet transakcije, v celoti uporabljala za opravljanje obdavčene dejavnosti. Zavezanec za davek mora že ob nakupu nepremičnine razpolagati z verodostojnimi listinskimi dokazi, iz katerih je jasno razvidno, da bo nepremičnina uporabljena za opravljanje z DDV obdavčeno dejavnostjo. Davčni organ ugotavlja, da v konkretnem primeru zavezanec za davek v postopku inšpekcijskega nadzora tega ni izkazal. Zavezanec za davek z verodostojnimi listinami ni dokazal, da je obravnavano

nepremičnino nabavil z namenom opravljanja z DDV obdavčeno dejavnostjo, kar pa je pogoj za uveljavitev vstopnega DDV. Povezanost pridobivane nepremičnine z opravljanjem z DDV obdavčene dejavnosti mora biti izkazana že v času investiranja oz. pridobivanja stvari, v konkretnem primeru nepremičnine. Glavna dejavnost zavezanca za davek je dejavnost holdingov, v času investiranja v nepremičnino ni izkazal, da gradi lastne poslovne prostore, niti ni izkazal, da bo uporabljal to nepremičnino za opravljanje kakšne druge pomožne dejavnosti.

Na podlagi navedenih dejstev in zakonski določil davčni organ ugotavlja, da se zavezancu za davek ne prizna pravica do uveljavitve vstopnega DDV in s tem tudi ne vračilo zahtevanega presežka v višini 320.000,00 EUR.

5.1.6 Pisna seznanitev oz. zaključni pogovor

Pred sestavo zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru mora uradna oseba, ki opravlja davčni inšpekcijski nadzor, zavezanca za davek pisno seznaniti z rezultatom davčnega inšpekcijskega nadzora, tako da ga opozori na dejstva, ki vplivajo na obdavčenje, pravne posledice ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora in davčne učinke teh ugotovitev, kot to določa 139. člen ZDavP-2, ki govori o pravici zavezanca za davek do informacij.

Treba je poudariti, da je bilo v času opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora (leto 2012) to določilo ZDavP-2 drugačno, saj je namesto pisne seznaitve določalo zaključni pogovor z zavezancem za davek, vendar z enako vsebino kot pisna seznanitev.

Davčni organ je z zavezancem za davek opravil zaključni pogovor dne 2. 3. 2012 in na posebno zahtevo zavezanca še dne 15. 3. 2012, v katerem ga je opozoril na sporna dejstva, ki vplivajo na obdavčenje, na pravne posledice ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora in na davčne učinke teh ugotovitev.

5.1.7 Vloga za podaljšanje roka za pripombe

Na zapisnik lahko zavezanec za davek, v skladu z določili 140. člena ZDavP-2, poda pripombe najkasneje v dvajsetih dneh po vročitvi zapisnika, o čemer mora biti zavezanec za davek v zapisniku poučen. Rok za pripombe se podaljša na prošnjo, ki jo vloži zavezanec za davek pred iztekom roka, če so podani upravičeni razlogi za podaljšanje. O podaljšanju roka se odloči s sklepom. Ponovno podaljšanje roka ni dovoljeno.

Treba je poudariti, da je bilo v času opravljanja davčnega inšpekcijskega nadzora (leto 2012) to določilo ZDavP-2 drugačno, saj je določalo, da se rok za pripombe lahko podaljša, vendar največ za deset dni, in sicer na utemeljeno pisno vlogo zavezanca za davek.

Zavezanec za davek je v predpisanem roku podal vlogo za podaljšanje roka za pripombe, v kateri je navedel, da prosi za podaljšanje roka za dodatnih deset dni, in sicer zaradi zahtevnosti primera.

5.1.8 Sklep o zavrnitvi vloge za podaljšanje roka za pripombe

Davčni organ je sklep o zavrnitvi vloge za podaljšanje roka za pripombe izdal v skladu z določili 260. člena ZUP. V sklepu je vlogo zavezanca za davek zavrnil, in sicer iz razloga, ker ni vsebovala utemeljitve, zakaj bi bilo potrebno rok za pripombe podaljšati. Zgolj navedba, da gre za zahtevno zadevo, pa ne zadosti kriteriju utemeljene zahteve.

Zavezanec je bil že med postopkom seznanjen z vsebino zadeve, opravljena sta bila dva sklepna razgovora (dne 2. 3. 2012 in dne 15. 3. 2012), na katerih je davčni organ jasno in nedvoumno obrazložil, na podlagi katerih zbranih listinah, dejstvih in dokazih je sprejel svojo odločitev, da je davčni organ presodil, da niso podani utemeljeni razlogi za podaljšanje roka za podajo pripomb.

5.1.9 Pripombe zavezanca za davek

V poglavju Pripombe zavezanca za davek, so le-te v celoti dobesedno navedene, spremenjeni so le podatki, iz katerih bi bila lahko razvidna imena posameznih fizičnih in pravnih oseb ter krajev in oznak posameznih parcel, ki bi omogočale oz. pomenile kršitev določil davčne tajnosti in s tem 8. člena ZDavP-2.

Zavezanec za davek je podal pripombe v roku in v skladu z določili 140. člena ZDavP-2, torej v dvajsetih dneh od vročitve zapisnika.

V pripombah zavezanec za davek navaja, da ugotovitve davčnega organa temeljijo na napačno ali nepopolno ugotovljenem dejanskem stanju, poleg tega pa je prišlo tudi do napačne uporabe materialnega prava ter bistvene kršitve pravil postopka. K pripombam je zavezanec za davek priložil dokumentacijo, ki jo je posredoval že med postopkom do izdaje zapisnika, poleg tega pa še izpis Odloka o prostorskih ureditvenih pogojih za območje Občine BBBBB iz Uradnega lista, pojasnili DURS, številka 447-216/202 01 510, z dne 3. 7. 2003 in številka 446-28/2003 01 510, z dne 22. 7. 2003.

Zavezanec je podal pripombe na ugotovitve v zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru za posamezno nepremičnino, in sicer:

1. Se ne strinja z ugotovitvami davčnega organa niti z njegovo odločitvijo, ki je nezakonita in ne temelji na zakonskih določbah. Določba osme točke 44. člena ZDDV-1, ki določa: »plačila DDV so oproščene tudi naslednje transakcije: dobava zemljišč, razen stavbnih zemljišč;« je v svojem zapisu popolnoma jasna in ne dopušča nobene druge oz. drugačne interpretacije. Od transakcij s stavbnimi zemljišči je

potrebno obračunati DDV. V zvezi s trditvijo davčnega organa, da na predmetni nepremičnini ni dopustna gradnja, zavezanec opozarja na ZGO-1, ki deli stavbna zemljišča na zazidana in nezazidana stavbna zemljišča. Za zazidana stavbna zemljišča štejejo tista zemljišča, na katerih so gradbene parcele z zgrajenimi stavbami in gradbenimi inženirskimi objekti itd. Za nezazidana stavbna zemljišča štejejo tista zemljišča, za katera je z izvedbenim prostorskim aktom določeno, da je na njih dopustna gradnja stanovanjskih in poslovnih stavb. Iz navedenih določil jasno izhaja, da se dopustnost gradnje določi z izvedbenim prostorskim aktom. Zato je potrebno poudariti, da ni pravilna razlaga davčnega organa, ki meni, da gradnja postane dopustna šele, ko je sprejet občinski podroben prostorski načrt, saj se s slednjim določi le okvir dopustne gradnje (56. člen Zakona o prostorskem načrtovanju), medtem ko se dopustnost gradnje vedno določi z izvedbenim prostorskim aktom, v katerem se opredelijo prostorski izvedbeni pogoji in namenska raba prostora. Gradnja torej v vsakem primeru postane dopustna, ko je sprejet izvedbeni prostorski akt. V Potrdilu o namenski rabi z dne 27. 8. 2010, ki ga je izdala Občina, je med drugim vpisano, da na območju zemljiških parcel 111/1, 222/1, 333/1, 444/1 in 555/1 k.o. BBBBB velja Odlok o prostorskih ureditvenih pogojih za območje Občine – uradno prečiščeno besedilo – PUP KG – UPB2 (Ur. List RS št. 46/2009). Glede odloka zavezanec izpostavlja naslednji dve pomembni dejstvi: v 2. členu odloka je izrecno zapisano, da se z odlokom sprejemajo prostorski ureditveni pogoji in da je to prostorski izvedbeni akt, ki določa merila in pogoje za poseganje v prostor ter v 8. členu odloka je določeno, da se predmetne parcele uvrščajo v območje hotelske gradnje (BBBBB – pod hribom KG H2 h ZN*). Poudariti je torej potrebno, da so v zadevnem primeru izpolnjeni vsi pogoji iz ZGO-1 in posledično tudi ZDDV-1, na podlagi katerih se parcele številka 111/1, 222/1, 333/1, 444/1 in 555/1 opredeli kot nezazidano stavbno zemljišče, kot sledi: za predmetna zemljišča je bil sprejet in je bil v času dobave tudi v veljavi izvedbeni prostorski akt, z izvedbenim prostorskim aktom je bilo določeno, da je na predmetnih zemljiščih dopustna gradnja hotelskih objektov. Ob zgoraj navedenem zavezanec ponavlja, da je v Potrdilu o namenski rabi zemljišča z dne 27. 8. 2010, ki ga je izdala Občina pod Podatki o namenski rabi prostora, zapisano naslednje: »osnovna namenska raba: KG H2 IN – območje za hotelsko gradnjo, ki se ureja z zazidalnim načrtom, ki še ni izdelan«. Iz potrdila tako jasno in nedvoumno izhaja, da so nepremičnine namenjene hotelski gradnji, torej je na njih dopustna gradnja. Okoliščina, ali je OPPN že sprejet ali ne, pa nikakor ne vpliva na obdavčitev z DDV. Namreč, če bi sprejetje OPPN pogojevalo obdavčitev z DDV, potem bi neko zemljišče v obdobju pred sprejetjem OPPN bilo oproščeno plačila DDV, s sprejetjem OPPN bi postalo predmet DDV, v primeru »razveljavitve« OPPN pa bi spet bilo oproščeno DDV. Določanje stavbnega zemljišča, ki je predmet DDV, na tak način bi bilo popolnoma konfužno. Ugotovitev davčnega organa, da je parcela številka 222/1 zazidano stavbno zemljišče, ker na njej stoji opuščena bencinska črpalka (v enem delu davčni organ navaja, da se na tej parceli nahaja klet), je prav tako napačna. Gre namreč za parcelo v velikosti 2.739,00 m², na kateri ne stoji »objekt« površine 83 m²,

temveč so od nekdanjega objekta ostali le temelji, ki so neuporabni in ta trenutek imajo zgolj en namen, to pa je, da preprečujejo, da na navedenem prostoru ne bi bila velika luknja. Dejstvo je, da je bila že pred več kot petimi leti odstranjena poslovna stavba – majhna bencinska črpalka, ki je ogrožala varnost mimoidočih in tistih, ki so parkirali in še zmeraj parkirajo osebne avtomobile na tej parceli oz. na teh temeljih. Sicer je res, da zemljišče deli usodo objekta, kot je to pojasnjeno v Pojasnilu DURS številka 447-216/2002 01 510 z dne 3. 7. 2003: »Usodo objekta delijo tiste zemljiške parcele, na katerih objekt stoji,« vendar je zadeve potrebno obravnavati smiselno. V omenjenem pojasnilu gre za prodajo stanovanjske hiše s pripadajočo parcelo, kar pa ni primerljivo s situacijo v zvezi s parcelo številka 222/1, zato pojasnila tudi ni možno uporabiti v zadevnem primeru. Dejstvo je, da parcela v velikosti 2.739,00 m² ne more nositi usode objekta, ki je včasih stal na tej parceli in je predstavljal zgolj 3,03 % od celotnega zemljišča. Ta objekt je bil pred več kot petimi leti odstranjen in so od njega ostali le temelji, tlorisa 83 m², ki preprečujejo, da bi na tem mestu bila luknja v velikosti najmanj 83,00 m² (saj bi se zemlja vdiralala). V bistvu gre za neuporabne temelje, kateri se ne uporabljajo kot objekt.

2. Na navedene ugotovitve je zavezanec za davek podal pripombe, saj gre, po njegovem mnenju, za neresnične navedbe davčnega organa. Pooblaščenec davčnega zavezanca, ki je sodeloval v začetni fazi tega davčnega postopka vračila DDV, je davčnemu organu večkrat, ne samo enkrat, povedal, da je davčni zavezanec navedene parcele kupil izključno z namenom nadaljnje prodaje. Prav tako je davčni zavezanec že med postopkom davčnemu organu pojasnil, da njegova glavna dejavnost ni dejavnost holdingov, kot to napačno zapiše davčni organ, saj je beseda holdings zgolj v nazivu firme zavezanca. Davčni zavezanec nima nobene naložbe v nobeno podjetje na svetu, kar se vidi iz letnega poročila za leto 2011, katerega je davčni zavezanec ravno tako predložil davčnemu organu. Navedeno pomeni, da ne gre za holding družbo in s tem ne za »holding« dejavnost, temveč za družbo, ki se oz. se bo ukvarjala z vsemi dejavnostmi, s katerimi se lahko ukvarja in so navedene v aktu o ustanovitvi. Kot dejavnost davčnega zavezanca je v aktu o ustanovitvi med drugim vpisana tudi dejavnost trgovanja z različnim blagom ter tudi trgovanje z nepremičninami, kar je navedeno v točkah 6 in 11 omenjenega akta o ustanovitvi davčnega zavezanca. Kopija tega akta je bila dana davčnemu organu in se nahaja v spisu pri davčnem organu. Glede na navedeno se davčni zavezanec ne more znebiti dejstva, da davčni organ nasprotuje vračilu DDV zgolj zaradi proračunskega primanjkljaja Republike Slovenije, saj na ta način zadržuje znesek DDV, katerega je posredno, preko prodajalca, plačal davčni zavezanec. To pomeni, da gre za nezakonito zadržanje denarnih sredstev davčnega zavezanca v proračunu Republike Slovenije. Še hujše dejstvo pa je, da davčni organ, oz. davčna inšpektorica ne razume ali ne želi razumeti delovanja sistema DDV. Tako je davčna inšpektorica med davčnim postopkom takratnemu pooblaščenцу večkrat povedala, da ne more odobriti vračila DDV, ker bo na ta način država izgubila DDV. Kljub pripombi pooblaščenca, da je ta isti DDV

plačal davčni zavezanec ob plačilu računa prodajalca teh parcel, kar pomeni, da je slovenski proračun ta isti znesek prejel od davčnega zavezanca, preko prodajalca, in ga sedaj davčni zavezanec zahteva nazaj, ker tako pač deluje sistem DDV. Davčna inšpektorica je odgovorila: »Tega ne morete gledati tako!« V konkretnem primeru gre za šolski primer nakupa blaga z namenom nadaljnje prodaje, kar pomeni, da davčni zavezanec ima pravico do vračila plačanega DDV. Še več, nenavadna je navedba davčnega organa, da mora davčni zavezanec že ob nabavi nepremičnine razpolagati z verodostojnimi listinami, iz katerih mora biti jasno razvidno, da bo nepremičnino uporabljal za obdavčeno dejavnost, česar pa zavezanec po besedah davčnega organa v zadevnem postopku ni izkazal. Kot pogoj za uveljavljanje vstopnega DDV davčni organ navaja, da je potrebno z verodostojnimi listinami dokazati, da je bila nepremičnina nabavljena za namene obdavčene dejavnosti in v nadaljevanju navaja, da je glavna dejavnost zavezanca dejavnost holdingov. Takšen zapis davčnega organa je nenavaden. Dejstvo je, da je davčni zavezanec navedene nepremičnine kupil 1. 12. 2011, da je že čez 36 dni, to je 5. 1. 2012 vložil zahtevek za vračilo. Davčni zavezanec je s knjiženjem nepremičnine v svoje poslovne knjige dokazal, da je nepremičnino kupil za nadaljnjo prodajo, saj je nakup knjižil med trgovsko blago (med zaloge). Poleg tega pa ne gre prezreti dejstva, da bo davčni zavezanec nepremičnine prodajal, ko jim bo narasla cena oz., ko bo našel kupca, ki bo pripravljen za nepremičnine plačati več, kot jih je plačal on. To pa ni možno že ob nakupu, saj nepremičnin v tem trenutku ni možno kar tako enostavno prodati. Celotna Evropa in celotni svet sta v recesiji, kaj šele Slovenija. Poleg tega ne gre prezreti dejstva, da je tudi davčni zavezanec navedene nepremičnine kupoval skoraj dve leti, kar je razvidno iz celotne dokumentacije, ki je bila že predložena davčnemu organu. Ne nazadnje, tudi okoliščina, da se nepremičnine nahajajo v proizvodni oz. industrijski coni CCCC, potrjujejo navedbe zavezanca, da je bila nabava nepremičnin izvršena zaradi nadaljnje prodaje. Odločitev davčnega organa o nepriznavanju vstopnega DDV po računu številka 11120001 z dne 1. 12. 2011 na podlagi določb osme točke 44. člena in 63. člena ZDDV-1 ter 77. člena PZDDV-1 je napačna in nezakonita. Nastanek in obseg pravice do odbitka vstopnega DDV je opredeljena v členih 62. do 72. ZDDV-1. Zavezanec ima na podlagi zakonskih določb pravico do odbitka vstopnega DDV, in sicer na podlagi določb 62., 63. in 67. člena ZDDV-1. Določilo 62. člena ZDDV-1, ki govori o nastanku pravice do odbitka DDV, določa: »Pravica do odbitka DDV nastane v trenutku, ko nastane obveznost obračuna DDV.« »Davčni zavezanec ima pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oz. storitev, če je to blago oz. storitve uporabil oz. jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij, in sicer: DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v Sloveniji za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec.« Nadalje določa a) točka prvega odstavka 67. člena ZDDV-1, da mora davčni zavezanec za uveljavljanje pravice do odbitka DDV, ki ga je davčni zavezanec dolžan ali ga je plačal v Sloveniji za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec, »imeti račun«. Na podlagi navedenih relevantnih

zakonskih določil je nedvoumno jasno, da davčni zavezanec izpolnjuje vse predpisane zakonske pogoje za odbitek vstopnega DDV po prejetih računih, po katerih mu davčni organ ni priznal pravice do odbitka vstopnega DDV. Davčni zavezanec je: dobavitelju AAAAAA dne 6. 12. 2011 plačal račun za dobavljene nepremičnine in s tem plačal vstopni DDV; nabavljene nepremičnine bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij, od katerih bo obračunan in plačan DDV; uveljavljal pravico do odbitka vstopnega DDV v davčnem obdobju december 2011, v katerem je prejel zadevni račun; zadevno nepremičnino je nabavil od davčnega zavezanca. Prav tako ima davčni zavezanec pravico do odbitka vstopnega DDV na podlagi določb 167. in 168. člena Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede nastanka in obsega pravice do odbitka, citiramo: »Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.« »Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske: (a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec; (b)« Ob tem prav tako ne gre prezreti dejstva, da ima davčni zavezanec sedež na Cipru, ki je tako kot Slovenija članica Evropske unije (EU) in Evropske monetarne unije (EMU), kar pomeni, da se v obeh državah, tako kot tudi v ostalih članicah EU, uporablja sistem DDV in prej navedena Direktiva Sveta o skupnem sistemu DDV. Odločitev davčnega organa pomeni med drugim tudi grobo kršitev načela nevtralnosti, ki je osnovno načelo sistema DDV in ki ga je potrebno dosledno spoštovati. Pravica do odbitka vstopnega DDV zavezancu ob izpolnjevanju predhodno navedenih pogojev pripada in mu ne more biti odvzeta »v naprej«, kot je to naredil davčni organ v zadevnem postopku. Ravno zato je v zakon vnesen institut popravka vstopnega DDV, na podlagi katerega zavezanec korigira znesek odbitka vstopnega DDV, v kolikor bi prišlo do sprememb, ki vplivajo na prvotni odbitek vstopnega DDV. Zavezanec je v postopku davčnemu organu pojasnil, da so nepremičnine nabavljene z namenom opravljanja obdavčene dejavnosti, to je z namenom nadaljnje prodaje z DDV. Glede na izpolnjene zakonske pogoje za uveljavitev pravice do odbitka vstopnega DDV zavezanec pričakuje, da mu bo davčni organ priznal odbitek vstopnega DDV. Davčni organ bi v skladu z načelom materialne resnice na podlagi 5. člena Zakona o davčnem postopku in 8. člena Zakona o splošnem upravnem postopku moral ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve ter ugotoviti resnično dejansko stanje. Zavezanec meni, da davčni organ v zadevnem postopku ni ugotovil resničnega dejanskega stanja niti ni upošteval zakonskih določb, zato je njegova odločitev nezakonita.

Na koncu zavezanec dodaja, da davčni organ kljub obrazloženi vlogi za podaljšanje roka za pripombe le-tej ni ugodil, za kar ni imel podlage.

5.1.10 Odločba o davčnem inšpekcijskem nadzoru

Odločba o davčnem inšpekcijskem nadzoru je akt prvostopenjskega organa. V njej so navedena vsa ugotovljena dejstva in vsi izdani akti v postopku do izdaje zapisnika o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Prav tako so v odločbi dobesedno navedene ali povzete pripombe zavezanca za davek ter vsi odgovori davčnega organa na te pripombe.

V skladu z določili 84. člena ZDavP-2 davčni organ izda odmerno odločbo na podlagi davčnega inšpekcijskega nadzora najpozneje v 30 dneh od dneva prejema pripomb na zapisnik iz 140. člena ZDavP-2 oz. od dneva, ko je iztekel rok za pripombe.

Na pripombe, ki jih je zavezanec za davek podal in so navedene v prejšnjem poglavju, je davčni organ odgovoril v odločbi o davčnem inšpekcijskem nadzoru.

Davčni organ je preučil pripombe zavezanca za davek in ugotovil, da so neutemeljene. Vprašanje, ali je konkretno zemljišče zazidljivo ali ne, je jasno razvidno iz prostorskih sestavin dolgoročnega in srednjeročnega plana tiste občine, v katerem območju leži to zemljišče (Občinski podrobni prostorski načrt – OPPN). Občinski podrobni prostorski načrt namreč določi območje stavbnih zemljišč. Če konkretno zemljišče v občinskem podrobnem prostorskem načrtu ni določeno kot stavbno zemljišče, to pomeni, da takšno zemljišče ni zazidljivo. Razmejitev v rabi prostora mora biti (in s tem povezan status zemljišč – kmetijska, gozdna, vodna, stavbna-zazidana in nezazidana) dokončno določena v občinskem prostorskem planu, to je v prostorskih sestavinah občinskega dolgoročnega in srednjeročnega plana.

Za gradnje ni mogoče izdajati lokacijskih in kasneje gradbenih dovoljenj, če na podlagi občinskega prostorskega plana predhodno ni bil sprejet ustrezen prostorski izvedbeni akt (prostorski izvedbeni načrt ali prostorski ureditveni pogoj ali zazidalni načrt). Takšen izvedbeni akt pa ne more določati prav nič bistveno drugega, kar je že določil občinski prostorski plan, torej tudi ne (novih ali drugačnih) območij stavbnih zemljišč – zemljišč za gradnjo. Če za območje, na katerem je konkretno zemljišče, ki je po občinskem prostorskem planu sicer zazidljivo, ni pa sprejet ustrezen prostorski izvedbeni akt, torej tudi zazidalni načrt, na podlagi katerega bi se lahko izdalo lokacijsko in gradbeno dovoljenje, je odgovorna občina, ki se popolnoma samostojno in neodvisno odloči, kdaj in zakaj naj se začne s pripravo in sprejemanjem prostorskih aktov, katerih priprava in sprejemanje pa mora potekati v skladu z zakonom.

Namenska raba zemljišč je v občinskem prostorskem planu vodena po različnih območjih. Vsako območje je označeno s svojo namensko rabo in če je območje označeno kot stavbno, to še ni zagotovilo, da bo na vseh parcelah, ki so znotraj tega območja, možno graditi. Kot zemljišča za gradnjo se vzamejo samo tiste parcele (delno ali v celoti), kjer je gradnja po prostorskih dokumentih dovoljena, hkrati pa je bilo preverjeno in ugotovljeno,

da je glede na vse okoliščine gradnja tudi mogoča. Kot zemljišče za gradnjo stavb se lahko določi tudi že del pozidane parcele, v kolikor je dovolj velika in so na prostem delu izpolnjeni vsi potrebni pogoji za gradnjo dodatne nove stavbe. Med zemljišča za gradnjo stavb pa ne spadajo zemljišča, na katerih lastnik ne more pridobiti gradbenega dovoljenja za novo stavbo, in tudi ne zemljišča, na katerem so stavbe že zgrajene in ni več prostora za nove stavbe.

Občinski prostorski akti, ki dovoljujejo izgradnjo na nekem območju, niso edini potrebni pogoj. Občina lahko za parcele, na katerih je gradnja po prostorskih aktih dovoljena, ugotovi, da gradnja ni mogoča. Občina mora stavbnemu zemljišču, na katerem je gradnja mogoča, dodeliti šifro namenske rabe, ki je sestavljena tako, da je na zadnjem mestu 1, to pomeni, da je zemljišče namenjeno za gradnjo stavb (primer: 100001 – stavbna zemljišča – zemljišča za gradnjo stavb) in se vrednoti po modelu ZGS – zemljišča za gradnjo.

Glede na zgoraj navedena dejstva davčni organ ugotavlja, da pripombi zavezanca za davek ne ugotovi. V postopku davčnega nadzora je bilo na podlagi vseh zbranih dejstev in dokazov ugotovljeno, da je predmetno zemljišče stavbno zemljišče, na katerem pa gradnja ni dopustna, saj OPPN in prostorski izvedbeni akt, zazidalni načrt, še ni sprejet, šifra namenske rabe ne vsebuje oznake 1 in pravnomočnega gradbenega dovoljenja, na podlagi katerega se lahko začne gradnja, ni mogoče pridobiti. Vse kar je mogoče urediti je, kot je bilo že ugotovljeno v postopku do izdaje zapisnika, rekonstrukcija že obstoječega objekta (in če je temu tako, pomeni, da gre za objekt). Davčni organ ugotavlja, da v konkretni zadevni nepremičnini ne gre za stavbno zemljišče v smislu določil ZDDV, saj morajo stavbna zemljišča iz osme točke prvega odstavka 44. člena ZDDV-1 izpolnjevati pogoj, da gre za gradbene parcele, na katerih je v skladu s predpisi dopustna gradnja objektov.

Glede pripombe, ki se nanaša na objekt (ostanek bencinske črpalke), ki v naravi predstavlja klet, davčni organ ugotavlja, da zavezanec za davek ni predložil nobenih dodatnih dokazov, ki bi vplivala na spremembo ugotovitev, ki so bila navedena že v zapisniku o inšpekcijskem nadzoru. Zavezanec za davek je predložil Pojasnilo DURS številka 447-216/202 01 510, z dne 3. 7. 2003, iz katerega jasno in nedvoumno izhaja, da usodo objekta delijo tiste zemljiške parcele, na katerih objekt stoji, vendar navaja, da se le-ta ne more upoštevati pri zadevnem primeru. Davčni organ poudarja, da je klet, ki stoji na parceli številka 222/1, po 1.1.3. točki prvega odstavka 2. člena Zakona o graditvi objektov (Ur. l. RS, št. št. 102/04 – uradno prečiščeno besedilo, 14/05 – popr., 92/05 – ZJC-B, 93/05 – ZVMS, 111/05 – odl. US, 126/07, 108/09, 61/10 – ZRud-1, 20/11 – odl. US), del stavbe-objekta, katere prostori se nahajajo od pritličja navzdol in zato se zemljišče, na katerem objekt stoji, obdavčuje enako kakor objekt, ki je postavljen na tem zemljišču.

Davčni organ je preučil pripombe zavezanca za davek in ugotovil, da so neutemeljene. Iz registrskega lista zavezanca za davek, ki je sestavljen na podlagi podatkov, ki jih je zavezanec sam posredoval davčnemu organu ob oddaji vloge, je jasno razvidno, da ima

zavezanec kot organizacijsko obliko navedeno 115 Podjetje v tujini in kot dejavnost 64.200 Dejavnost holdingov. Pod poljem ostale dejavnosti ni zavedenih nobenih podatkov. Zavezanec za davek je v postopku inšpekcijskega nadzora predložil poslovno in finančno poročilo za leti 2010 in 2011, katerih sestavni del sta tudi izkaz poslovnega izida in bilanca stanja. Iz izkaza poslovnega izida, tako za leto 2010 kakor tudi 2011, je razvidno, da ima zavezanec, kot edino kategorijo prihodkov, evidentirane obresti (Interest income). Za leto 2010 v višini 21.216 EUR in za leto 2011 v višini 33.564 EUR. Zavezanec za davek je v navedenih letih ustvaril le finančne prihodke, in sicer iz naslova obresti, ki so po določilih četrte točke 44. člena ZDDV-1 štejejo za oproščen promet. Ta določa, da so plačila DDV oproščene finančne transakcije, in sicer med drugimi tudi dajanje kreditov oz. posojil v denarni obliki in posredovanje pri sklepanju teh poslov ter upravljanje kreditov oz. posojil v denarni obliki, ko te storitve opravlja kreditodajalec oz. posojilodajalec, ter transakcij, vključno s posredovanjem, z delnicami, deleži v podjetjih ali združenjih, obveznicami in drugimi vrednostnimi papirji.

To, da zavezanec nima nobene naložbe v nobeno podjetje na svetu, ni argument, s katerim bi se dokazovalo, da se zavezanec za davek ne ukvarja z dejavnostjo holdingov, če vsa ostala dejstva, ki so bila zbrana v postopku inšpekcijskega nadzora, dokazujejo ravno nasprotno. Davčni organ na podlagi zgoraj navedenih dejstev ugotavlja, da je pripomba zavezanca za davek, da je beseda holdings zgolj v nazivu firme zavezanca, zavajajoča in neutemeljena.

Iz predložene dokumentacije (Izkaz poslovnega izida za leto 2011) je razvidno, da je zavezanec za davek nepremičnini (v CCCCC in BBBBB) v višini 1.600.000,00 EUR evidentiral med sredstva (Assets), natančneje med dolgoročna sredstva – osnovna sredstva (Non-current assets) oz. natančneje med naložbene nepremičnine, opremo, obrat (property, plant and equipment). Navedeno pomeni, da sta nepremičnini evidentirani med osnovnimi sredstvi zavezanca za davek in nikakor ne med trgovskim blagom (zaloge), kakor to navaja zavezanec za davek v pripombah in s tem utemeljuje, da je nepremičnino kupil za nadaljnjo prodajo. Davčni organ ugotavlja, da pooblaščenec zavezanca za davek ne razume ekonomskih kategorij in posledično ne razume evidentiranja poslovnih dogodkov v poslovne knjige ter skuša z izjavami o nadaljnji prodaji nepremičnin spraviti v zmoto davčni organ, čeprav je iz poslovnih listin jasno razvidno, da temu ni tako. Zavezanec med postopkom davčnega inšpekcijskega nadzora ni dokazal, da je opravil ali da opravlja kakršnekoli aktivnosti v smeri, da bo nepremičnini uporabil za opravljanje obdavčene dejavnosti. Davčni organ ugotavlja, da je pripomba zavezanca o dokazovanju nadaljnje prodaje nepremičnin neutemeljena in zavajajoča.

V pripombah se zavezanec sklicuje, da je bil davek plačan in da mu zaradi tega dejstva pravica do odbitka vstopnega DDV pripada. Na podlagi vseh zbranih dejstev in dokazov davčni organ ugotavlja, da zavezanec za davek predmetne nepremičnine ni nabavil z namenom opravljanja obdavčene dejavnosti in v postopku do izdaje odločbe ni uspel

dokazati, da temu ni tako. Davčni organ poudarja, da je v 63. členu ZDDV-1 jasno določeno, da ima davčni zavezanec pravico, da od DDV, ki ga je dolžan plačati, odbije DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal pri nabavah blaga oz. storitev, če je to blago oz. storitev uporabil oz. jih bo uporabil za namene svojih obdavčenih transakcij.

Davčni organ ugotavlja, da zavezanec za davek v pripombah ni predložil nobenih novih dokazov, ki bi vplivali na spremembo ugotovitev. Za vse svoje trditve v davčnem postopku mora dokazila predložiti zavezanec za davek, kot to določa 77. člen ZDavP-2. Dejstvo, da poslovanje poteka dokumentirano, zavezanca za davek ne odvezuje od temeljnega načela, po katerem mora svoje trditve dokazati. V danem primeru ne gre zgolj za obligacijsko pravni pogodbeni odnos med dvema pravnima subjektoma (kupcem – zavezancem za davek in prodajalcem nepremičnine), pač pa je, ker gre za davčni postopek, prisoten javni interes, ki je tak, da naj se pripadajoči davek pobere, utaja davkov pa prepreči.

Na podlagi zgoraj navedenih dejstev in zakonski določil davčni organ ugotavlja, da se zavezancu za davek ne prizna pravica do uveljavitve vstopnega DDV in s tem tudi ne vračilo zahtevanega presežka v višini 320.000,00 EUR.

Zavezanec za davek je podal tudi pripombo, ki se nanaša na nepodaljšanje roka za pripombo, ter meni, da davčni organ ni imel nobene podlage, da vlogi ne ugodí.

Po določbi 140. člena ZDavP-2 davčni organ lahko podaljša rok za pripombe ob predpostavki, da je zahteva vložena pravočasno in je utemeljena. Navedeno pomeni, da ob izpolnitvi predpostavk davčni organ še vedno odloči glede na ugotovljene okoliščine in dejstva, ali bo rok podaljšal ali ne. Glede na to, da je bil zavezanec že med postopkom seznanjen z vsebino zadeve in da sta bila opravljena dva sklepna razgovora, na katerih je davčni organ jasno in nedvoumno obrazložil, na podlagi katerih zbranih listinah, dejstvih in dokazih je sprejel svojo odločitev, je davčni organ presodil, da niso podani utemeljeni razlogi za podaljšanje roka za podajo pripomb. Pripomba zavezanca za davek je neutemeljena.

Poleg zgoraj navedenih pripomb, je zavezanec za davek podal pripombe tudi glede izjav uradne osebe davčnega organa in njenega razumevanja stvari. Glede na to, da gre za pripombe, ki ne zahtevajo odgovora v smislu strokovne argumentacije, davčni organ ugotavlja, da so namenjene izključno sistemu komunikacije izpodbijanja verodostojnosti in strokovnosti pooblaščenih oseb. Poudarja pa, da so izvzete iz konteksta, pavšalne in s tem neresnične.

5.1.11 Pritožba na odločbo o davčnem inšpekcijskem nadzoru

Zavezanec za davek je na ugotovitve davčnega organa, zapisane v odločbi o davčnem inšpekcijskem nadzoru, podal pritožbo, ki je bila dovoljena, ki je bila vložena pravočasno in jo je vložila upravičena oseba. Davčni organ je pritožbo po preizkusu odstopil v

reševanje drugostopenjskemu organu v skladu z določili 245. člena ZUP in ji priložil vse dokumente, ki se tičejo zadeve.

V pritožbi je davčni zavezanec podal pritožbene navedbe, ki so povsem enake, kot so bile pripombe, ki jih je podal na zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru. To je bil tudi razlog, da izpodbijane odločbe organ prve stopnje ni nadomestil z novo odločbo, saj zavezanec za davek v pritožbi ni navajal nobenih novih dokazov, ki bi vplivali na spremembo odločitve organa prve stopnje. Sicer pa je pritožbo vložil zaradi zmotne in nepopolne ugotovitve dejanskega stanja, zaradi kršitve materialnega prava in zaradi bistvenih kršitev pravil postopka.

5.1.12 Dopolnitev pritožbe na odločbo o davčnem inšpekcijskem nadzoru

Zavezanec za davek je v dopolnitvi pritožbe navedel, da jo podaja iz enakih razlogov, kot je podal prvotno pritožbo. Dodaja pa dopolnitev pritožbe, saj ni bil upoštevan Zakon o prostorskem načrtovanju (Ur. l. RS, št. 33/2007 – v nadaljevanju ZPnačrt), kjer je v štiriindvajseti točki 2. člena določeno, da je stavbno zemljišče zemljiška parcela oz. več zemljiških parcel ali njihovih delov, na katerih je zgrajen objekt, oz. zemljiška parcela, ki je z občinskim prostorskim načrtom namenjena za graditev objektov. Prav tako pa se v pritožbi sklicuje na kršitev določil Ustave, natančneje na 153. člen, saj je trenutno veljavna določba 77. člena PZDDV-1 v nasprotju z dvema zakonoma, in sicer:

- ZDDV-1, ki ne vsebuje dopustnosti gradnje in
- ZPnačrt, ki nedvoumno določa stavbno zemljišče.

Davčni organ je dopolnitev pritožbe po preizkusu odstopil v reševanje drugostopenjskemu organu v skladu z določili 245. člena ZUP.

Druga dopolnitev je bila vložena v novembru 2012.

5.1.13 Druga dopolnitev pritožbe na odločbo o davčnem inšpekcijskem nadzoru

Zavezanec za davek je v drugi dopolnitvi pritožbe navedel, da jo podaja iz enakih razlogov, kot je podal prvotno pritožbo. Ponovno navaja vsa dejstva, ki jih je navedel že v dopolnitvi pritožbe, glede 77. člena PZDDV-1, ZDDV-1 in definicije stavbnega zemljišča ter določil ZPnačrt. Pritožbo je podal v januarju 2013, zato v njej prav posebej izpostavlja, da se je spremenil 77. člen PZDDV-1, ki po novem določa, da se za stavbna zemljišča iz 8. točke 44. člena ZDDV-1 štejejo zemljiške parcele, ki so z občinskim prostorskim načrtom namenjene graditvi objektov, in da je s tem protiustavna določba odpravljena.

Davčni organ je drugo dopolnitev pritožbe po preizkusu odstopil v reševanje drugostopenjskemu organu v skladu z določili 245. člena ZUP.

Druga dopolnitev je bila vložena januarja 2013.

5.1.14 Tretja dopolnitev pritožbe na odločbo o davčnem inšpekcijskem nadzoru

Zavezanec za davek je v tretji dopolnitvi pritožbe navedel, da jo podaja iz enakih razlogov, kot je podal prvotno pritožbo. V tej pritožbi navaja definicijo nezazidanega stavbnega zemljišča glede na 2. člen Uredbe o izvajanju 38. člena Zakona o izvrševanju proračuna Republike Slovenije za leto 2006 in 2007 (Ur. l. RS, št. 28/2006), ki določa, da se za nezazidano stavbno zemljišče šteje zemljišče, ki je s prostorskim aktom namenjeno graditvi objektov. V prilogi je posređoval tudi fotokopijo Uradnega lista št. 28/2006.

Davčni organ je tretjo dopolnitev pritožbe po preizkusu odstopil v reševanje drugostopenjskemu organu v skladu z določili 245. člena ZUP.

Tretja dopolnitev je bila vložena marca leta 2014.

5.1.15 Četrta dopolnitev pritožbe na odločbo o davčnem inšpekcijskem nadzoru

Zavezanec za davek je v četrti dopolnitvi pritožbe navedel, da jo podaja iz enakih razlogov, kot je podal prvotno pritožbo. V tej pritožbi navaja, da je pridobil izpise iz spletne strani, iz katerih je razvidno, da na nobeni parceli ne stoji stavba. To je ves čas postopka tudi trdil in prav tako si je davčna inšpektorica ogledala parcelo in videla, da stavbe ni. Ponovno navaja, da je nepremičnine kupil za namene nadaljnje prodaje, v istem stavku pa zatrjuje, da je prejel idejno zasnovo bodočega hotela, ki bo stal na kupljenih parcelah.

Davčni organ je četrto dopolnitev pritožbe po preizkusu odstopil v reševanje drugostopenjskemu organu v skladu z določili 245. člena ZUP.

Četrta dopolnitev je bila vložena aprila 2014.

5.1.16 Peta dopolnitev pritožbe na odločbo o davčnem inšpekcijskem nadzoru

Zavezanec za davek je v peti dopolnitvi pritožbe navedel, da jo podaja iz enakih razlogov, kot je podal prvotno pritožbo. V tej pritožbi opisuje stanje, ki se dogaja v letu 2014. Ponovno navaja, da nepremičnine prodaja, da jih daje v najem, da sodeluje pri pripravi OPPN, naroča idejne zasnove projektne dokumentacije, idejne zasnove hotela itd.

Davčni organ je peto dopolnitev pritožbe po preizkusu odstopil v reševanje drugostopenjskemu organu v skladu z določili 245. člena ZUP.

Peta dopolnitev je bila vložena aprila 2014.

5.1.17 Sklep o zavrženju četrte in pete pritožbe na odločbo o davčnem inšpekcijskem nadzoru

Organ druge stopnje je v sklepu, ki ga je izdal na podlagi 25. in 29. člena Zakona o državni upravi (Ur. l. RS, št. 113/05 – uradno prečiščeno besedilo, 89/07 – odl. US, 126/07 – ZUP-E, 48/09, 8/10 – ZUP-G, 8/12 – ZVRS-F, 21/12, 47/13, 12/14 in 90/14 – v nadaljevanju ZDU-1), v zadevi četrte in pete dopolnitve pritožbe odločil, da se le-ti zavržeta.

V obrazložitvi sklepa je navedeno, da je do dneva izdaje drugostopne odločbe zavezanec za davek podal še tri dopolnitve pritožbe, ki so bile (v dobro pritožnika) presoјane ob reševanju pritožbe.

Glede na drugi odstavek 86. člena ZDavP-2 se pritožba zoper odmerno odločbo, izdano v davčnem inšpekcijskem nadzoru, lahko vloži v roku trideset dni od vročite odločbe. Gre za procesni prekluzivni rok, glede katerega je v sodbi št. X Ips 1678/2016, z dne 15. 4. 2010, Vrhovno sodišče zavzelo stališče, da po njegovem izteku pritožbe ni več dopustno dopolnjevati. Iz opisanega primera je razvidno, da je pritožnik vse dopolnitve pritožbe podal v zamujenem roku, zadnjo skoraj dve leti po poteku roka za pritožbo. Iz navedenih razlogov četrte in pete vloge pritožbe ni več mogoče upoštevati in ju je potrebno zavreči, ker sta bili vloženi že po izdaji drugostopne odločbe v marcu 2014, s katero je pritožbeni organ zoper prvostopno odločbo že odločil.

V skladu z 28. členom ZUP izdati odločbo pomeni, določiti njeno vsebino na način, kot to predvideva 207. člen ZUP v povezavi z 210. in naslednjimi členi ZUP. Izdajo odločbe, torej določitev njene oblike, je potrebno ločevati od vročitve odločbe, to je začetka njenih učinkov. Odločba veže tako organ kot stranke. V konkretnem primeru je nastopil trenutek začetka vezanosti na drugostopno odločbo dne 7. 4. 2014, ko je bila drugostopna odločba v pisnem odpravku odposlana pritožniku z Ministrstva za finance. Upoštevanje četrte in pete dopolnitve, podane dne 9. 4. 2014 in 18. 4. 2014, zato ni več dopustno, saj bi v nasprotnem primeru lahko prišlo tudi do zlorabe procesnih pravic. Pritožnik bi tako mogel v nedogled zavlačevati postopek do izdaje odločbe, s katero se odloča o njegovi pritožbi, saj bi vlagal dopolnitve pritožbe tudi po tem, ko bi že dobil obvestilo o prispeli pošiljki z odločbo, pa te pošiljke, zaradi varovanja roka, ne bi takoj prevzel. Enako stališče je zavzelo tudi Upravno sodišče Republike Slovenije v sodbi št. U 1091/2008-6, z dne 9. 9. 2008.

5.1.18 Odločba drugostopnega organa

Drugostopni organ je odločbo v predmetni zadevi izdal v skladu z določili 25. in 29. člena ZDU-1, ki določata, da ministrstvo odloča v upravnem postopku na drugi stopnji o pravnih sredstvih zoper upravne akte, ki jih izdaja organ v sestavi, ter da Ministrstvo za finance opravlja naloge s področja davčnega in carinskega sistema.

Pritožbo je drugostopni organ preizkusil po uradni dolžnosti in v mejah pritožbenih razlogov. Strinja se z razlogi prvostopnega organa ter se na njegove ugotovitve v celoti sklicuje, tako kot to določa 254. člen ZUP. Drugostopni organ k obrazložitvi dodaja še svojo obrazložitev.

Pravica do odbitka vstopnega DDV je v zadevah, kot je obravnavana, vezana na pogoje, ki jih določa ZDDV-1. Davčni zavezanec sme pri izračunu svoje davčne obveznosti odbiti vstopni DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal, če so kumulativno izpolnjeni pogoji: 1. da se DDV nanaša na dobavo blaga ali storitev od drugega davčnega zavezanca; 2. da ima davčni zavezanec ustrezen račun; 3. da gre za uporabo blaga ali storitev za namene njegovih obdavčenih transakcij; 4. da ne gre za goljufijo ali zlorabo sistema DDV. Pravica do odbitka vstopnega DDV se v skladu z načelom nevtralnosti DDV lahko zavrne le v primeru, če kateri od navedenih pogojev ni izpolnjen.

Takšna ureditev izhaja iz določb členov 2 (1), 17 (1), 18 (1), 22 (3), 28 (g), (h) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 in določb členov 2 (1), (a) in (c), 167, 168 (a), 178, 220, 226 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. 11. 2006 in jih je Republika Slovenije prenesla v določbe ZDDV-1.

V zadevi je sporno, ali je pritožnik ob uveljavitvi pravice do odbitka vstopnega DDV od nabave predmetnih nepremičnin izkazal, da bo obravnavane nepremičnine uporabljal za opravljanje svojih obdavčenih transakcij. Pritožnik je v letih 2010 in 2011 ustvaril le finančne prihodke, in sicer iz naslova obresti, torej iz oproščene dejavnosti, ki so po četrty točki 44. člena ZDDV-1 oproščene dejavnosti brez pravice do odbitka vstopnega DDV.

Ne drži pritožnikova navedba, da so nepremičnine nabavljene z izključnim namenom nadaljnje prodaje. Nepremičnine so evidentirane med naložbene nepremičnine, ki v skladu z določili SRS 6 pomenijo nepremičnine, ki so posedovane, da bi prinašale najemnino ali povečale vrednost dolgoročne naložbe. V skladu z določili SRS 6.4 se naložbena nepremičnina pripozna kot sredstvo, če je verjetno, da bodo v podjetje pritekale prihodnje gospodarske koristi in je njeno nabavno vrednost mogoče zanesljivo izmeriti. Uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega DDV pa je odvisno od uporabe naložbene nepremičnine. V konkretnem primeru, ko davčni zavezanec uporablja kupljene nepremičnine v naložbene namene, torej za povečanje njihove vrednosti, ne pa za namene obdavčenih transakcij, nima pravice do odbitka vstopnega DDV. Da bi pritožnik lahko uveljavil pravico do odbitka vstopnega DDV od predmetnih nepremičnin (v mesecu decembru 2011), bi moral izkazati, da se bosta uporabili za namene opravljanja obdavčljive dejavnosti. Po mnenju pritožbenega organa pa pritožnik tega ni uspel izkazati.

Sodišče EU v sodbi C-184/04 z dne 30. 3. 2006 navaja, da se lahko v skladu z logiko sistema, ki ga je vzpostavila Šesta direktiva, vstopni davki, ki so bili obračunani za blago in storitve, ki jih je davčni zavezanec uporabil za namene obdavčljivih transakcij, odbijejo.

Odbitek vstopnih davkov je povezan s pobiranjem izstopnih davkov. Kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljene za potrebe oproščenih transakcij ali ne sodijo na področje uporabe DDV, se ne more niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka. Vendar pa, če se blago in storitve uporabijo za namene obdavčljivih transakcij, se mora uveljaviti odbitek davka, ki je bil obračunan za te transakcije, da se izogne dvojni obdavčitvi.

Glede na navedeno, če se bodo kasneje spremenile okoliščine uporabe predmetnih nepremičnin, ima pritožnik v davčnem obdobju, ko pride do spremembe pogojev uporabe nepremičnin, možnost popraviti odbitek vstopnega DDV, in sicer glede na določila 69. v povezavi z 68. členom ZDDV-1.

Drugostopni organ je pritrdil navedbi pritožnika glede opredelitve stavbnih zemljišč. Ker ZDDV-1 in PZDDV-1 v letu 2011 nista definirala pojmov zazidanega stavbnega zemljišča oz. nezazidanega stavbnega zemljišča, je razlago potrebno poiskati v Direktivi sveta 2006/112/ES. Direktiva med oprostitvami za druge dejavnosti (člen 135) našteva: dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen dobav objekta ali delov objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji pred prvo uporabo; dobave nepozidanih zemljišč, razen dobav stavbnih zemljišč (dobav zemljišč za gradnjo). V Direktivi so definicije določene v 12. členu, kjer je objekt opredeljen kot vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh, in da je zemljišče za gradnjo neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot takega opredeli država.

Sodišče EU je v sodbi C-543/11 z dne 17. 1. 2013 opozorilo, da morajo države članice pri tem, ko opredelijo zemljišča, ki se štejejo za gradbena, upoštevati cilj, ki mu sledi člen 135 (1) (k) Direktive, in sicer da oprostitev plačila DDV velja le za dobave nepozidanih zemljišč, ki niso namenjena gradnji.

Drugostopni organ zaključí z navedbo, da je natančna razdelitev kategorij zemljišč v smislu davčne zakonodaje naslednja: za dobavo zemljišč, na katerih so stavbe, velja oprostitev plačila DDV ob uporabi časovne omejitve s prometom dveh let (t.i. zazidana stavbna zemljišča), za nezazidana stavbna zemljišča, ki so lahko komunalno opremljena ali pa tudi ne, pa oprostitev ne velja. Določba osme točke 44. člena ZDDV-1 se upošteva le v primeru, če je predmet dobave nezazidano zemljišče. Če je predmet dobave zazidano stavbno zemljišče, se upošteva sedma točka 44. člena ZDDV-1.

5.1.19 Tožba

Zavezanec za davek je vložil tožbo zoper odločbo prvostopnega organa v skladu z določili prvega odstavka 28. člena ZUS, ki določa, da je potrebno tožbo vložiti v tridesetih dneh od vročitve upravnega akta, s katerim je bil končan postopek. Tožba je vložena zaradi zmotne

in nepopolne ugotovitve dejanskega stanja, zaradi kršitve materialnega prava in bistvenih kršitev pravil postopka.

V tožbi zavezanec za davke navaja iste razloge, kot jih je navedel že v pripombah na zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru in pritožbi na odločbo o davčnem inšpekcijskem nadzoru, ter prilaga listine in pojasnila, kot že prej omenjeno.

5.1.20 Sodba Upravnega sodišča

Upravno sodišče je v upravnem sporu tožeče stranke – zavezanec za davek, ki ga zastopa odvetniška družba, zoper toženo stranko, ki jo zastopa Ministrstvo za finance, zaradi DDV o tožbi zoper odločbo prvostopnega organa v zvezi z odločbo drugostopnega organa, na seji razsodilo, da se tožba zavrne.

Pri opredelitvi vrste transakcij je potrebno izhajati iz ugotovitev dejanskega stanja. Davčni organ je pravilno razlagal določbe ZDDV-1, ki se nanašajo na oproščene transakcije, in ne gre za nepravilno uporabo materialnega prava, kot zmotno zatrjuje tožnik. Razlaga, kot jo je dal davčni organ, da gre za oproščeno dobavo starega objekta in zemljišča, na katerem objekt stoji, je skladna tudi s Šesto direktivo, ki se uporablja v obravnavanem primeru in tudi s sodno prakso Sodišča EU, in sicer sodba C-326/2011. Tudi v konkretnem primeru, ko gre za nepremičnine iz območja BBBBB, je sodišče mnenja, da gre za oproščene transakcije po sedmi točki 44. člena ZDDV-1 in tožnik posledično ni upravičen do odbitka vstopnega DDV iz te oproščene transakcije.

Po mnenju sodišča je nepravilno stališče, ki ga daje pritožnik, da gre v obravnavanem primeru za obdavčljivo transakcijo po osmi točki 44. člena ZDDV-1, ker da gre za stavbno zemljišče, kar izhaja iz potrdila o namenski rabi predmetnih zemljišč. Neutemeljen je tudi očitek tožnika, da tožena stranka nezakonito razlaga 77. člen PZDDV-1. Vsebinsko oprostitev je potrebno razlagati v skladu z namenom Šeste direktive. Med oprostitve po točki g) 135. člena Šeste direktive pod Druge oprostitve sodijo dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz člena 4 (3)(a), po točki h) pa dobave nepozidanih zemljišč, razen dobav gradbenih zemljišč iz člena 4 (3)(b). Gradbeno zemljišče iz člena 4 (3)(b) Šeste direktive pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot takega opredelijo države članice. Za transakcije dobave objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih stojijo pred prvo uporabo, države članice lahko določijo pogoje uporabe tega kriterija za spremembo objektov in zemljišč, na katerih stojijo – člen 4 (3)(a). Iz razloga dodatnega približevanja obsegu davčnih oprostitvev po 13. členu B poglavja Šeste direktive, sta bili točki sedem in osem, prej veljavnega 27. člena ZDDV, usklajeni z g) in h) kategorijama B poglavja člena 13 Šeste direktive v povezavi s 4 (3)(a) in 4 (3)(b) členom Šeste direktive. Navedeni določbi imata kontinuiteto v sedmi in osmi točki veljavnega 44. člena ZDDV-1, ki je z ZDDV-1B usklajen z Direktivo Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu DDV.

Definicijo gradbenega zemljišča oz. stavbnega zemljišča, ki je po Šesti direktivi obdavčeno z DDV, je potrebno poiskati v nacionalni zakonodaji. Ta loči med zazidanim in nezazidanim stavbnim zemljiščem. Po 2. členu ZSZ je nezazidano stavbno zemljišče zemljiška parcela na območju, ki je s prostorskim planom namenjeno za graditev. Zazidano stavbno zemljišče pa je zemljiška parcela na območju, ki je s prostorskim planom namenjeno za graditev, na kateri je zgrajen objekt. Podobno definicijo zazidanega in nezazidanega stavbnega zemljišča ima tudi 218. člen ZGO-1. Zazidana stavbna zemljišča so tista, na katerih so gradbene parcele z zgrajenimi stavbami in gradbenimi inženirskimi objekti itd. in tista zemljišča, na katerih se je na podlagi dokončnega gradbenega dovoljenja začelo z gradnjo stavb itd. Navedeno pomeni, da se izjema od oprostitev po h) točki Poglavja B Druge oprostitve 13. člena v povezavi s členom 4 (3)(b) Šeste direktive, glede na nacionalno zakonodajo, ne nanaša na dobavo zazidanih stavbnih zemljišč. V konkretnem primeru je dobavljena nepremičnina sestavljena iz ostanka objekta in zemljišča, na katerem stoji. Tožnik drugega v postopku ni dokazal. Tudi po mnenju sodišča v obravnavanem primeru ni mogoče govoriti o dobavi gradbenega zemljišča iz osme točke 44. člena ZDDV-1. Gre za oprostitve po 13B (g) v zvezi s členom 4 (3)(a) Šeste direktive, kar je skladno tudi s sodno prakso Sodišča EU v zadevi C-326/2011.

Ne gre za pravno situacijo, kot želi prikazati tožnik, da so glede na določbe ZDDV-1, ki nima definicije stavbnega zemljišča, vse dobave stavbnih zemljišč obdavčene in da gre v obravnavanem primeru za obdavčljivo dobavo po osmi točki 44. člena ZDDV-1. Takšno stališče je v nasprotju z že prej navedenimi določili Šeste direktive, kot tudi sodbo Sodišča EU št. C-461/08, iz katere izhaja, da se ob upoštevanju izrecnega sklicevanja iz člena 4 (3)(b) Šeste direktive na opredelitve gradbenih zemljišč v državah članicah te pristojne, da za uporabo te določbe in določbe iz člena 13 (B)(h) direktive opredelijo zemljišča, ki se štejejo za gradbena, pri čemer morajo upoštevati cilj, da oprostitve plačila DDV velja le za dobave nepozidanih zemljišč, ki niso namenjene gradnji.

V konkretni zadevi se dobava v zvezi s parcelo 222/1 nanaša na star objekt ter na zemljišče, na katerem stoji. Dobava se konkretno ne nanaša na nepozidano stavbno zemljišče in tudi ne gre za zemljišče, ki je pripravljeno za gradnjo. Zato ne pride v poštev niti sklicevanje tožnika na sklenjeno pogodbo. Tožnik neutemeljeno zatrjuje, da je kupil zemljišče in ne ostankov stavbe. Za pravilno opredelitev konkretne transakcije po ZDDV-1 takšne navedbe nimajo vpliva, saj nimajo opore v ugotovljenem dejanskem stanju in niti to ni razvidno iz upravnih spisov. Ugovor tožnika, da je potrebno to dobavo opredeliti kot dobavo stavbnega zemljišča brez stavbe, v tem primeru sodišče kot neutemeljeno zavrača. Sodišče tudi ni našlo nepravilnosti, na katere mora paziti po uradni dolžnosti. Določba 77. člena PZDDV-1, ki pojasnjuje, da se za stavbna zemljišča iz osme točke 44. člena ZDDV-1 štejejo parcele, na katerih je v skladu s predpisi dopustna gradnja objektov, po mnenju sodišča ne zožuje navedene zakonske določbe, saj takšna razlaga izhaja iz namena Šeste direktive.

Tožnik tudi ni uspel z objektivnimi dokazi izkazati namena nadaljnje prodaje predmetne nepremičnine, ki ga sicer zatrjuje. Za uspešno uveljavljanje pravice do odbitka vstopnega DDV je potrebno izkazati, da gre pri predmetnih nepremičninah za blago, ki je uporabljeno oz. bo uporabljeno za namene opravljanja dejavnosti davčnega zavezanca, od katere se plačuje DDV. Sodišče je presojalo, ali je tožnik izkazal namen ekonomske dejavnosti, ki pa mora biti podprt z objektivnim dokazom (sodba I U 2913/2016 z dne 23. 9. 2008). Davčni organ prve stopnje je tožniku pravilno pojasnil, da ekonomski namen izhaja iz dejavnosti tožnika, ki jo je ta dejansko opravljal v spornem obdobju. Iz te dejavnosti tožnika pa ni razviden ekonomski namen, ne glede na dejstvo, da ima tožnik vpisano v sodni register tudi dejavnost trgovanja z različnim blagom in trgovanje z nepremičninami.

Ker je izpodbijana odločba pravilna in zakonita, in sicer na podlagi prvega odstavka 63. člena ZUS-1, ki določa, da se tožba kot neutemeljena zavrne, če se ugotovi, da je bil postopek pred izdajo izpodbijanega upravnega akta pravilen in da je odločba pravilna ter na zakonu utemeljena, se tožba kot neutemeljena zavrne.

5.1.21 Revizija

Zoper sodbo sodišča prve stopnje je zavezanec za davek na Vrhovno sodišče vložil revizijo in se glede njene dovoljenosti sklicuje na prvo točko drugega odstavka 83. člena ZUS, ki določa, da je revizija dovoljena, če vrednost izpodbijanega dela dokončnega upravnega akta oz. pravnomočne sodbe, če je sodišče odločilo meritorno, v zadevah, v katerih je pravica ali obveznost stranke izražena v denarni vrednosti, presega 20.000 evrov. Zavezanec za davek revident uveljavlja revizijski razlog bistvenih kršitev določb postopka v upravnem sporu in napačne uporabe materialnega prava. Predlaga, da sodišče reviziji ugotovi, sodbo sodišča prve stopnje spremeni in toženi stranki naloži plačilo revizijskih stroškov postopka, podrejeno pa, da izpodbijano sodbo razveljavi in vrne zadevo v novo sojenje sodišču prve stopnje. Sodišče prve stopnje ni obrazložilo, zakaj sprejema dokazno oceno upravnih organov, da zavezanec ni dokazal, da opravlja dejavnost. Napačno je materialnopravno stališče, da je odbitek vstopnega DDV odvisen od tega, kakšen je ekonomski namen njegove dejavnosti, pomembno je, da je imel od nakupa dalje namen nepremičnine prodati. Že od nakupa se nepremičnine v BBBBB oddajajo v najem, pri tem se obračunava DDV. Meni, da transakcija z nepremičninami v BBBBB ni oproščena plačila DDV. Predlaga postavitev vprašanja za predhodno odločanje Sodišču EU, in sicer: Ali je treba j) in k) točki 135. člena ter 2. in 3. točko 12. člena Direktive razlagati tako, da je treba v okoliščinah, kakršne so podane v obravnavanem primeru, šteti za obdavčljivo dobavo stavbnih zemljišč po osmi točki 44. člena ZDDV-1, ker gre za stavbno zemljišče, ki je vključeno v sistem DDV, in je ob nakupu teh nepremičnin davčni zavezanec upravičen do odbitka vstopnega DDV iz predmetne transakcije nakupa stavbnih zemljišč, ker tožeča stranka izpolnjuje vse zakonsko predpisane pogoje za uveljavitev pravice do odbitka vstopnega DDV, kot jih določa 63. člen ZDDV-1, ker so predmetne nepremičnine

nabavljene za namen obdavčljive dejavnosti in gre v konkretnem primeru za dobavo blaga za namen obdavčljivih transakcij tožeče stranke?

5.1.22 Sodba Vrhovnega sodišča

Vrhovno sodišče je v upravnem sporu tožeče stranke – zavezanec za davek, ki ga zastopa odvetnik, zoper toženo stranko, ki jo zastopa Ministrstvo za finance, zaradi DDV o reviziji tožeče stranke zoper sodbo Upravnega sodišča Republike Slovenije, na seji, razsodilo, da se revizija zavrne.

Po presoji Vrhovnega sodišča revident ni upravičen do vračila vstopnega DDV, ker ni izkazal, da bo nepremičnine, od dobave katerih je želel odbiti vstopni DDV, uporabil za namen svojih obdavčljivih transakcij. Pravilno je stališče sodišča prve stopnje in davčnih organov, da mora davčni zavezanec na poziv upravnega organa z objektivnimi dokazi dokazati, da bodo nepremičnine uporabljene za namene njegove dejavnosti, od katere se plačuje DDV, oz. je konkretna nepremičnina primerna za ekonomsko izkoriščanje. To potrjuje tudi praksa SEU, in sicer sodba v zadevi C-268/83 z dne 14. 2. 1985, kjer sta zavezanca nepremičnino v izgradnji, od katere nakupa sta zahtevala vračilo vstopnega DDV, zatrjevala, da jo bosta oddala v najem. Sodišče je sprejelo stališče, da tudi nakup že lahko predstavlja ekonomsko aktivnost (pripravljalo dejanje za le-to), vendar mora zavezanec na poziv davčnih organov predložiti objektivne dokaze, ki dokazujejo, da je nepremičnina, ki se bo zgradila, primerna za ekonomsko izkoriščanje (24. točka).

Zavezanec za davek ni predložil nobenih dokazov, da so nepremičnine, ki jih je kupil, primerne za ekonomsko izkoriščanje, zgolj njegove navedbe pa za to ne zadostujejo, zato ji utemeljeno ni bila priznana pravica do odbitka vstopnega DDV za nobeno od obravnavanih nepremičnin. Pri odločanju o vračilu DDV so namreč pomembne relevantne navedbe in dejansko stanje v času uveljavljanja odbitka DDV in ko upravni organ o njem odloča, ne pa kasneje.

Po presoji Vrhovnega sodišča ni utemeljeno zavezančevo sklicevanje na zadevo SEU C-153/11 glede tega, da se ji lahko pravica do odbitka vstopnega DDV zavrne le, če organ dokaže zlorabo. Iz navedene sodbe SEU namreč izhaja, da se najprej preverja, ali je zavezanec kot tak pridobil blago in ga vključil v poslovna sredstva, šele če je ta pogoj izpolnjen, se presoja nezakonitosti ravnanja. V obravnavanem primeru je bilo vprašanje dokazovanje nezakonitosti nerelevantno, saj zavezanec kot holding družba nima pravice do odbitka vstopnega DDV (o tem več v sodbi SEU C-496/11 z dne 6. 9. 2012), poleg tega pa ni uspel izkazati, da je pridobil nepremičnine za potrebe svoje z DDV obdavčljive gospodarske dejavnosti (o tem več v sodbi SEU C-498/11).

Sodišče prve stopnje se je opredelilo, zakaj je sprejelo dokazno oceno, da zavezanec ni izkazal, da bo s kupljenimi nepremičninami opravljal z DDV obdavčljivo dejavnost, tako

da je pritrdilo stališču upravnih organov, da ekonomski namen izhaja iz dejavnosti, ki jo zavezanec dejansko opravlja v času uveljavljanja odbitka. V upravnem sporu se presoja pravilnost in zakonitost izpodbijane odločbe v času njene izdaje in se ne upoštevajo okoliščine, ki so nastale kasneje. Revizijske navedbe, da se nepremičnine oddajajo v najem vse od nakupa, pa so nedovoljene revizijske novote, kakor to določa 87. člen ZUS-1.

Odbitek vstopnega DDV je povezan s pobiranjem izstopnega DDV. Kadar je blago ali storitev, ki ga pridobi davčni zavezanec, uporabljeno za potrebe z DDV plačila oproščenih transakcij oz. gre za blago ali storitve, ki ne spadajo na področje uporabe DDV, se ne more pobirati izstopnega niti odbiti vstopnega DDV (o tem več v sodbi C-184/04 z dne 30. 3. 2006).

V obravnavani zadevi je bilo za vse nepremičnine ugotovljeno, da zavezanec v času odločanja o zahtevku za vračilo vstopnega DDV ni izpolnil dokaznega bremena, da so vse nepremičnine namenjen za njegove z DDV obdavčljive transakcije, se Vrhovno sodišče ni spuščalo v presojo revizijskih ugovorov o tem, dobava katerih nepremičnin je oproščena plačila DDV, saj to za odločitve v obravnavanem primeru ni relevantno.

Vprašanje za predhodno odločanje, kot ga za predložitev SEU predlaga zavezanec, Vrhovno sodišče razume, da v prvem delu zavezanec zahteva razlago določb Direktive, v drugem delu pa, da SEU odloči o upravičenosti do odbitka v obravnavanem primeru.

Pogoje, pod katerimi morajo sodišča držav članic zadevo predložiti SEU, ureja tretji odstavek 267. člena Pogodbe o delovanju Evropske Unije. Sodišča morajo, kadar se pred njimi postavijo vprašanja razlage prava Evropske Unije, izpolniti svojo dolžnost, da SEU predložijo vprašanje, razen če se ugotovi, da vprašanje ni upoštevano, pri čemer je nacionalno sodišče tisto, ki presodi o upoštevanosti vprašanja, da je upoštevana določba prava Evropske Unije že bila predmet razlage SEU ali da se pravilna uporaba prava Evropske Unije ponuja tako očitno, da ne pušča prostora za noben razumen dvom (o tem tudi Ustavno sodišče RS v odločbi Up-1056/2011 z dne 21. 11. 2013).

Ob upoštevanju več jezikovnih različic je Vrhovno sodišče ugotovilo, da so bile te določbe Direktive in z njimi povezana vprašanja razlage že večkrat predmet odločanja in razlage SEU. Na podlagi navedenih sodb SEU, na katere se zavezanec sam sklicuje in navaja, da se zaključki SEU lahko uporabijo za odločitev v obravnavanem primeru, Vrhovno sodišče ocenjuje, da drugačna razlaga, kot je bila že sprejeta v dosedanji sodni praksi SEU, v obravnavanem primeru ne bi bila mogoča. Glede vprašanja opravljanja dejavnosti namreč iz ustaljene sodne prakse SEU izhaja, da je dolžnost zavezanca ponuditi objektivne dokaze, zgolj zatrjevanje ne zadostuje, in da je treba pri tem izkazati določeno skrbnost glede dokazov, na podlagi katerih lahko upravni organ presodi, ali je konkretna nepremičnina primerna za ekonomsko izkoriščanje. Pri tem pa je treba, glede na ustaljeno prakso SEU, upoštevati popravek odbitka DDV, ki je pomembna in inherentna institucija sistema DDV.

Vrhovno sodišče zaključuje, da lahko na podlagi sodne prakse SEU prepričljivo razlaga pravila EU o sistemu DDV in jih uporabi neposredno, ne da bi pri tem tvegalo drugačna stališča v okoliščinah, kot so okoliščine tega primera, v drugih državah članicah EU, saj takšna njihova uporaba v obravnavanem primeru ne dopušča prostora za noben razumen dvom.

Vrhovno sodišče zaključuje, da je drugi del vprašanja zavezanec opredelil tako, da SEU o tem ni pristojno odločati. Glede na SEU C-153/11 sodišče ni pooblaščen, da uporabi pravila Unije v določenem konkretnem primeru, ampak le da se izreče o razlagi pogodb in aktov, ki jih sprejmejo institucije Unije. Navedeno je določeno tudi v 267. členu Pogodbe o delovanju Evropske Unije. Vrhovno sodišče vprašanja ne bo predložilo SEU.

Presoja upravičenosti do odbitka DDV v obravnavanem primeru pa so, glede na ugotovljeno dejansko stanje in razlago relevantnega prava glede dokazovanja namena ekonomske aktivnosti zavezanca za DDV, ki uveljavlja njegovo vračilo, upošteva sodno prakso SEU, opravili upravna organa prve in druge stopnje ter sodišče prve stopnje in Vrhovno sodišče.

Vrhovno sodišče je ugotovilo, da v reviziji zatrjevane bistvene kršitve pravil postopka, ki naj bi jih storilo sodišče prve stopnje, niso podane in da je bilo materialno pravo v tem primeru pravilno uporabljeno. Ker niso podani razlogi, ki jih uveljavlja revizija, in ne razlogi, na katere pazi sodišče po uradni dolžnosti, je Vrhovno sodišče na podlagi določil 92. člena ZUS-1 revizijo kot neutemeljeno zavrnilo.

6 OSNUTEK PRIROČNIKA Z VZORCI UPRAVNIH IN SODNIH AKTOV

6.1 Povzetek upravnega in sodnega postopka

Zapletenost procesnega vodenja davčnega inšpekcijskega nadzora kot posebnega upravnega postopka je prikazana na predhodnih straneh. Gre za postopek, kjer se morajo upoštevati določila ZDavP-2 in podredno oz. subsidiarno določila ZUP. ZDavP-2 ni samo postopkovni predpis, temveč tudi materialni, saj ureja tudi zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti, vračilo davka, zastaranje itd.

Začetek davčnega postopka se lahko začne po uradni dolžnosti in na zahtevo stranke. Davčni inšpekcijski nadzor se vedno začne po uradni dolžnosti in zavezanec za davek nima pravice zahtevati začetka inšpekcijskega nadzora. Načeloma se davčni inšpekcijski nadzor začne z vročitvijo sklepa o začetku nadzora, lahko pa, če bi bil ogrožen namen le-tega, brez sklepa oz. s prvim dejanjem, ki ga opravi finančni inšpektor, z namenom opravljanja

davčnega inšpekcijskega nadzora. V sklepu mora biti navedeno obdobje davčnega nadzora in predmet nadzora, npr. DDV, davek od dohodka pravnih oseb itd.

V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora se ugotavljajo dejstva, ki so pomembna za sprejem pravilne in zakonite odločbe. Zavezanec za davek mora v postopku, v skladu z določili 10. člena ZDavP-2, aktivno sodelovati, tj. predlagati dokaze, pojasnjevati okoliščine poslovnih dogodkov, posredovati listine in poslovne knjige itd. Davčni organ mora v postopku, pri ugotavljanju dejanskega stanja, zasledovati materialno resnico in presojeti vsak dokaz posebej ter še posebej obrazložiti, zakaj določenega dokaza ne bo sprejel.

Po končanem pregledu mora finančni inšpektor v zapisniku o davčnem inšpekcijskem nadzoru zapisati vsa dejstva in dokaze, pomembne za obdavčenje zavezanca za davek oz. pomembne za predmet nadzora. Zapisnik se piše v skladu z določili 140. člena ZDavP-2. Piše so kot knjiga, saj gre za dolgotrajne in zapletene postopke in zaradi tega ni mogoče za vsako dejanje, ki se izvede v okviru davčnega inšpekcijskega nadzora, zapisati svoj akt, kar bi imelo za posledico, zaradi velikega števila aktov, nepreglednost postopka.

Na ugotovitve v zapisniku lahko zavezanec za davek poda pripombe, in sicer v dvajsetih dneh od osebne vročitve zapisnika. Na utemeljeno zahtevo se rok za pripombe podaljša, vendar je mogoče rok za pripombe podaljšati samo enkrat. O podaljšanju roka za pripombe oz. o njegovi zavrnitvi davčni organ izda sklep, zoper katerega ni dovoljena pritožba. Zavezanec za davek lahko v pripombah k zapisniku predlaga nova dejstva in dokaze, vendar mora obrazložiti, zakaj jih ni navedel že pred izdajo zapisnika. Davčni organ sestavi dodatni zapisnik v tridesetih dneh po prejemu pripomb, če te vplivajo na višino davčne obveznosti. Nova dejstva in dokazi se upoštevajo le, če so obstajali pred izdajo zapisnika in jih zavezanec za davek upravičeno ni mogel navesti ter predložiti pred izdajo zapisnika.

Po končanem davčnem inšpekcijskem nadzoru davčni organ izda odločbo o odmeri po 84. členu ZDavP-2 ali odločbo o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino davčne obveznosti. Davčni organ izda odmerno odločbo na podlagi davčnega inšpekcijskega nadzora najpozneje v tridesetih dneh od dneva prejema pripomb na zapisnik iz 140. člena ZDavP-2 oz. od dneva, ko je iztekel rok za pripombe. O pripombah se mora davčni organ izjaviti v odločbi.

Zoper odmerno in tudi ugotovitveno odločbo, izdano v davčnem inšpekcijskem nadzoru, lahko zavezanec za davek vloži pritožbo, in sicer v roku trideset dni od osebne vročitve odločbe. Vložitev pritožbe ne zadrži izvršitve odločbe, zavezanec pa mora dodatno odmerjene obveznosti poravnati v tridesetih dneh od osebne vročitve odločbe. Davčni organ, kot organ prve stopnje, po preizkusu odločbe le-to odstopi v reševanje organu druge stopnje, ki je Ministrstvo za finance.

Organ druge stopnje odloča o pritožbi zavezanca za davek, in sicer: pritožbo zavrne in potrdi odločbo prve stopnje, odločbo organa prve stopnje v celoti ali deloma odpravi in jo vrne organu prve stopnje v ponovno reševanje, odločbo organa prve stopnje spremeni tako, da jo odpravi in zadevo reši drugače in odločbo izreče za nično. Rok za odločitev na drugi stopnji je po določilih ZUP dva meseca od vložitve pritožbe.

Po prejemu odločbe organa druge stopnje ima zavezanec pravico, če ni bilo odločeno v njegovo korist, da vloži tožbo na Upravno sodišče Republike Slovenije, in sicer v roku trideset dni od prejema odločbe organa druge stopnje. Poudariti je treba, da zoper to odločbo ni rednega pravnega sredstva niti ni dovoljeno sprožiti upravni spor. Upravni spor je mogoč zoper odločbo organa prve stopnje.

Upravno sodišče, pri katerem je sprožen upravni spor, izda sodno odločbo. Zoper sodbo, ki jo izda upravno sodišče, je dovoljena pritožba le, če je sodišče samo ugotovilo drugačno dejansko stanje, kot ga je ugotovila tožena stranka, ter je na tej podlagi spremenilo izpodbijani upravni akt, tako kot to določa 73. člen ZUS-1.

Zavezanec za davek lahko vloži zoper sodno odločbo upravnega sodišča revizijo kot izredno pravno sredstvo v skladu z določili 83. člena ZUS-1. Revizija se vloži pri Vrhovnem sodišču Republike Slovenije v tridesetih dneh od prejema sodbe upravnega sodišča. Vrhovno sodišče o reviziji odloči s sodno odločbo.

SKLEP

V magistrskem delu sem predstavila osnovne značilnosti DDV in nekaj primerov goljufij. Kljub temu da ima Slovenija harmonizirano zakonodajo o DDV z EU, je sistem DDV pogosto zlorabljen. Predvsem predstavlja veliko tveganje njegova značilnost, ki se izkazuje v pravici do odbitka vstopnega DDV, ki jo davčni zavezanec sme uveljaviti, ne glede na to, ali je bil DDV pri dobavi blaga oz. opravljenih storitvah tudi plačan.

V nadaljevanju sem predstavila sistem obdavčitve prometa nepremičnin v Republiki Sloveniji, ki ga določajo kar štirje materialni predpisi, in sicer ZDPN, ZDDV-1, ZDDD in ZDoh-2. Vsak zase predpisuje posebnosti in prav tako različno stopnjo obdavčitve. Izbira postopka obdavčitve je odvisna od tega, kakšno vlogo v posameznem poslovnem dogodku ali prometu kar tako ima nepremičnina. Lahko je predmet dobave blaga, predmet dedovanja ali predmet obdaritve in seveda lahko predstavlja tudi kapital.

Upravni postopek, kamor sodi davčni postopek in v nadaljevanju kot logična posledica sodni postopek so vsi predstavljeni na način, da lahko potencialni udeleženci v davčnem inšpekcijskem postopku na enem mestu in v strnjenem zapisu pridobijo odgovore o načinu vodenja postopka, temeljnih značilnostih postopka, o svojih pravicah in tudi obveznostih, ki so predmet odločanja v davčnem inšpekcijskem nadzoru. Predvsem je treba opozoriti na

dokazovanje v davčnem inšpekcijskem nadzoru. Dokazno breme je na zavezancu za davek. Svoje trditve mora praviloma dokazovati s pisno dokumentacijo. Tako pravne kakor tudi fizične osebe morajo za svoje trditve predložiti posamezne dokaze, ki jih organ lahko sprejme ali zavrne, seveda odvisno od tega, ali prispevajo k razjasnitvi dejanskega stanja in ali je njihova izvedba potrebna in ekonomična. Vsako zavrnitev dokaza mora davčni organ obrazložiti v izdani odločbi. Zavezanec za davek ima v davčnem inšpekcijskem nadzoru pravico uporabiti redna in izredna pravna sredstva. Redno pravno sredstvo je pritožba, o kateri odloča organ druge stopnje, ki lahko pritožbi ugotovi in zadevo vrne organu prve stopnje v ponovno reševanje ali pa pritožbo zavrne in potrdi odločbo organa prve stopnje. Tožba je izredno pravno sredstvo, ki jo zavezanec za davek vloži na Upravno sodišče, ki lahko tožbi ugotovi in vrne zadevo organu prave stopnje v ponovno odločanje ali pa tožbo opredeli kot neutemeljeno ter potrdi odločitev organa prve stopnje. Zavezanec za davek lahko na odločitev Upravnega sodišča, ki je tožbo zavrnilo kot neutemeljeno, vloži revizijo. O reviziji odloča Vrhovno sodišče.

V petem poglavju magistrskega dela sem predstavila primer davčnega inšpekcijskega nadzora DDV. V uvodu sem postavila hipotezo, da je davčni inšpekcijski nadzor učinkovit mehanizem za zagotavljanje obdavčevanja prometa nepremičnin z DDV. Pri analizi konkretnega primera sem predstavila celoten postopek od začetka davčnega inšpekcijskega nadzora do odločitve Vrhovnega sodišča, ki je revizijo zavezanca za davek zavrnilo kot neutemeljeno. Skozi opisan primer lahko vidimo, da je zavezanec za davek uveljavljal pravico do odbitka vstopnega DDV od nakupa nepremičnin – stavbnih zemljišč. Postopek je pokazal, da je zavezanec uveljavljal odbitek vstopnega DDV neupravičeno. Prvič zato, ker so stavbna zemljišča oproščena plačila DDV, drugič zato, ker zavezanec ni uspel dokazati, da bo nabavljene nepremičnine uporabljal za namene obdavčene dejavnosti. Iz opisa dejanskega stanja je bilo ugotovljeno, da je na enem zemljišču tudi opuščen objekt – klet. To pomeni, da zavezanec za davek v nobenem primeru ne bi smel obračunati DDV, temveč pri tej nepremičnini DPN, saj zemljišče, na katerem stoji objekt, deli usodo objekta. Zavezanec je v postopku vseskozi trdil, da na konkretnem zemljišču ni objekta, vendar se noben organ, niti sodišče, ni strinjal z njegovimi trditvami. V postopku je zavezanec tudi zatrjeval, da je nepremičnine nabavil za nadaljnjo prodajo, vendar je bilo ugotovljeno, da je le-te evidentiral med naložene nepremičnine, ki po svoji definiciji niso namenjene nadaljnji prodaji, temveč opravljanju dejavnosti zavezanca. Tudi tem trditvam zavezanca nista sledila niti prvo- in drugostopni organ niti sodišči. Zavezanec je prav tako trdil, da opravlja obdavčeno dejavnost, vendar je bilo ugotovljeno, da je opravljal dejavnost holdingov, kar pomeni opravljanje dejavnosti, ki je po svoji definiciji in definiciji v skladu z določili ZDDV-1 oproščena dejavnost, ki se uvršča v neprave oprostitve, torej tiste, ki ne omogočajo pravice do odbitka vstopnega DDV. Navedeno dejstvo je bilo ugotovljeno v vseh stopnjah odločanja v tej zadevi.

Iz analize primera je razvidno, da je organ druge stopnje pritrdil navedbi pritožnika glede opredelitve stavbnih zemljišč. Odločilo je, da ZDDV-1 in PZDDV-1 v letu 2011 nista

definirala pojmov zazidanega oz. nezazidanega stavbnega zemljišča. Zato je potrebno razlago poiskati v Direktivi, ki med oprostitvami za druge dejavnosti med drugim našteva dobave nepozidanih zemljišč, razen dobav stavbnih zemljišč (dobav zemljišč za gradnjo), ki pa je neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot takega opredeli država. Organ druge stopnje zaključí, da oprostitev ne velja za nezazidana stavbna zemljišča, ki so lahko komunalno opremljena ali pa tudi ne. Z navedeno opredelitvijo se ni strinjalo Upravno sodišče, saj je v sodbi navedlo, da ne gre za pravno situacijo, kot želi prikazati zavezanec za davek, da so glede na določbe ZDDV-1, ki nima definicije stavbnega zemljišča, vse dobave stavbnih zemljišč obdavčene in da gre v obravnavanem primeru za obdavčljivo dobavo po osmi točki 44. člena ZDDV-1. Takšno stališče je v nasprotju z določili Šeste direktive, kot tudi s sodbo Sodišča EU št. C-461/08, iz katere izhaja, da se ob upoštevanju izrecnega sklicevanja iz člena 4 (3)(b) Šeste direktive na opredelitve gradbenih zemljišč v državah članicah te pristojne, da za uporabo te določbe in določbe iz člena 13 (B)(h) direktive opredelijo zemljišča, ki se štejejo za gradbena, pri čemer morajo upoštevati cilj, da oprostitev plačila DDV velja le za dobave nepozidanih zemljišč, ki niso namenjene gradnji.

Iz opisanih postopkov tako po vsebini, kakor tudi glede procesnih pravil, zaključujem, da je davčni inšpekcijski nadzor kompleksen postopek, vendar učinkovit mehanizem za zagotavljanje zakonitosti obdavčenja prometa nepremičnin z davkom na dodano vrednost. Združuje poznavanje materialne zakonodaje in to ne samo s področja davčne materije, temveč tudi z drugih področji, v konkretnem primeru glede nepremičnin, stavbnih zemljišč, in njihove vsebinske opredelitve. Pomembno je poznavanje postopkovnih predpisov in določil, saj je potrebno postopek voditi zakonito in ekonomično, pri tem pa uresničevati pravice zavezanca za davek, hkrati pa sprejeti odločitev na podlagi vseh ugotovljenih dejstev ter preverjenih dokazov, ki bo dobila potrditev na naslednjih stopnjah odločanja, kjer se preverja pravilnost odločitve organa prve stopnje. V konkretnem primeru je davčnemu organu uspelo z ugotavljanjem dejstev in upoštevanjem tako postopkovnih pravil kakor tudi materialne zakonodaje sprejeti odločitev, ki je bila potrjena na vseh stopnjah odločanja ter opredeljena kot zakonita in pravilna.

LITERATURA IN VIRI

1. Androjna, V., & Kerševan, E. (2006). *Upravno procesno pravo: upravni postopek in upravni spor*. Ljubljana: GV Založba.
2. Bohinc, R., & Tičar, B. (2007). *Upravno pravo – splošni del*. Ljubljana: Fakulteta za varnostne vede.
3. Breznik, J., Štucin, Z. & Marflak, J. (2001). *Zakon o splošnem upravnem postopku s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
4. Čokelc, S., Kokotec Novak, M., & Franc, B. (2016). *Davčna morala in davčne utaje*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
5. Direktiva 2008/8/ES. *Uradni list Evropske unije*, št. L044/11.
6. Direktiva Sveta 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. *Uradni list Evropske unije*, št. L347/06 in 384/06.
7. Evropsko računsko sodišče (2015, 15. december). *Posebno poročilo o boju proti goljufijam na področju DDV znotraj Skupnosti: potrebnih je več ukrepov*. Posebno poročilo Evropskega računskega sodišča. Luxembourg: Evropsko računsko sodišče, 2015.
8. Franc, B. (2008). Zakaj davčni zavezanci v Sloveniji niso neobčutljivi za neorganizirane davčne utaje DDV? 8. davčna konferenca Slovenskega inštituta za revizijo. *Zbornik referatov* (str. 123-143). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
9. Grafenauer, B. (2001). *Osnove upravnega postopka in upravnega spora*. Ljubljana: GV založba.
10. Grafenauer, B., Ivanc, T. & Brezovnik, B. (2010). *Upravni postopek in upravni spor*. Maribor: Univerza v Mariboru, Pravna fakulteta.
11. Ilešič, M. (1995). Posebnosti pravnega režima nepremičnin. *Dnevi slovenskih pravnikov*, str. 497-502.
12. Jerovšek, T. (2007b). *Upravni postopek in upravni spor*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
13. Jerovšek, T. & Kovač, P. (2010). *Upravni postopek in upravni spor*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
14. Jerovšek, T., Simič, I., & Škof, B. (2008). *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*. Ljubljana: Davčno izobraževalni inštitut; Maribor: Davčno finančni raziskovalni inštitut.
15. Keen, M., & Smith, S. (2006). VAT Fraud and Evasion. What Do We Know and What Can Be Done? *National Tax Journal*, (4), 868-870.
16. Klun, M. (2011). *Davčni sistem*. Ljubljana: Fakulteta za upravo.
17. Korže, B. (2012/2013) *Davčno pravo* (interno gradivo). Ljubljana: samozaložba.
18. Kovač, P. (2009). Učinkovitost pravnih sredstev v upravnem postopku. *Podjetje in delo*, 35(6/7), 1267-1316.
19. Kovač, P., Rakar, I., & Remic M. (2012). *Upravno-procesne dileme o rabi ZUP, 2. del*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
20. Odločba o davčnem inšpekcijskem nadzoru št. 0610-596/2012-14 z dne 14. 5. 2012

21. Odločba organa druge stopnje št. 499-16-174/2012-8 z dne 31. 3. 2014.
22. Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-125/14 z dne 19. 2. 2015. Najdeno 14. februarja 2016 na spletnem naslovu <http://odlocitve.us-rs.si/sl/odlocitev/US30603>
23. Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-139/14 z dne 26. 3. 2015. Najdeno 14. februarja 2016 na spletnem naslovu <http://www.us-rs.si/aktualno/novice/odlocba-ustavnega-sodisce-st-u-i-13914-z-dne-26-3-2015/>
24. Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-168/15-9 z dne 23. 3. 2016. Najdeno 20. maja 2016 na spletnem naslovu <http://odlocitve.us-rs.si/sl/odlocitev/US30916>
25. Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-190/15-10 z dne 5. 5. 2016. Najdeno 23. maja 2016 na spletnem naslovu <http://www.us-rs.si/media/u-i-190-15.pdf>
26. Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-313/13 z dne 21. 3. 2014. Najdeno 15. marca 2016 na spletnem naslovu <http://www.us-rs.si/media/u-i-313-13.-odlocba.pdf>
27. Odločba Ustavnega sodišča št. Up 758/06-25 z dne 6. 12. 2007. Najdeno 15. marca 2016 na spletnem naslovu <http://odlocitve.us-rs.si/documents/95/3f/up-758-062.pdf>
28. Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 141/06, 46/07, 102/07, 28/09, 101/11, 24/12, 32/12 – ZDavP-2E, 19/13, 45/14, 97/14 in 39/15.
29. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 141/06, 52/07, 120/07, 21/08, 123/08, 105/09, 27/10, 104/10, 110/10, 82/11, 106/11, 108/11, 102/12, 54/13, 85/14 in 95/14.
30. Premk, U. (2007). *Nakup in prodaja nepremičnine*. Ljubljana: Založniška hiša Primath.
31. Režek, J. (2005). Geodezija in nepremičninski sistem. *Geodetski vestnik*. (Št. 49, 2005-3). Najdeno 15. marca 2016 na spletnem naslovu http://www.geodetski-vestnik.com/49/3/gv49-3_371-372.pdf
32. Sklep o zavrnitvi četrte in pete dopolnitve pritožbe št. 499-16-174/2012-12 z dne 22. 4. 2014.
33. Sklep o zavrnitvi vloge za podaljšanje roka za pripombe št. 0610-596/2012-13 z dne 14. 4. 2012.
34. Sklep Vrhovnega sodišča št. X Ips 134/2011. Najdeno dne 15. marca 2016 na spletnem naslovu http://www.sodisce.si/znanje/sodna_praksa/vrhovno_sodisce_rs/2010040815256913/
35. Slovenski računovodski standardi. *Uradni list RS*, št. 118/05, 10/06 – popr., 58/06, 112/06 – popr., 112/06 – popr., 3/07, 12/08, 119/08, 1/10, 90/10 – popr., 80/11, 2/12, 64/12, 94/14, 2/15 – popr., 95/15 in 98/15.
36. Slovensko nepremičninsko združenje-FIABCI SLOVENIJA. (2013). *Pregled obdavčitev nepremičnin ter predlogi sprememb zakonodaje*. Najdeno 22. februar 2016 na spletnem naslovu http://www.fiabci.si/docs/Arhiv-dogodki_leta_2013/5_PREGLED_OBDAVCITEV_NEPREMICNIN_z_razpravo_usklajena_2.pdf
37. Smerdej Jereb, M. (2013). *Obdavčitev prometa nepremičnin in ukrepi proti davčnim utajam* (doktorsko delo). Nova Gorica: Evropska pravna fakulteta.
38. Sodba Upravnega sodišča št. I U 674/2014 z dne 25. 9. 2014. Najdeno dne 12. aprila 2016 na spletnem naslovu

- [http://www.sodnapraksa.si/?q=id:2012032113077206&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&_submit=išči&page=0&id=2012032113077206](http://www.sodnapraksa.si/?q=id:2012032113077206&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&_submit=išči&page=0&id=2012032113077206)
39. Sodba Upravnega sodišča št. I U 765/2011 z dne 28. 2. 2012. Najdeno dne 12. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://www.sodisce.si/urs/odlocitve/2015081111387761/>
 40. Sodba Upravnega sodišča št. I U 864/2014 z dne 14. 10. 2014. Najdeno dne 12. aprila 2016 na spletnem naslovu http://www.sodisce.si/znanje/sodna_praksa/search.php?q=davek&database%5BSOVS%5D=SOVS&database%5BUPRS%5D=UPRS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&order=score&direction=asc&rowsPerPage=20&page=192&moreLikeThis=1&id=doc_2012032113077769
 41. Sodba Vrhovnega sodišča št. X Ips 245/2006 z dne 1. 4. 2010. Najdeno dne 18. januarja 2016 na spletnem naslovu http://www.sodisce.si/znanje/sodna_praksa/vrhovno_sodisce_rs/2010040815244094/
 42. Sodba Vrhovnega sodišča št. X Ips 449/2010 z dne 26. 3. 2012. Najdeno dne 18. januarja 2016 na spletnem naslovu http://www.sodisce.si/znanje/sodna_praksa/vrhovno_sodisce_rs/2012032113044473/
 43. Sodba Vrhovnega sodišča št. X Ips 483/2014 z dne 4. 6. 2015. Najdeno dne 18. januarja 2016 na spletnem naslovu https://www.sodnapraksa.si/?q=G%2010/2002&database%5BSOVS%5D=SOVS&_submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=118&id=2012032113081406
 44. Stanovnik, T. (2004). *Javne finance*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
 45. Stanovnik, T. (2008). *Javne finance* (5. Iz). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
 46. Stvarnopravni zakonik. *Uradni list RS* št. 87/02 in 91/13.
 47. Škof, B. (2007). *Obdavčitev prometa nepremičnin po novem*. Maribor: Davčni inštitut.
 48. Škof, B., & Prezelj, T. (2008). Evropska praksa obdavčitve storitev s področja kulture, umetnosti, športa, znanosti, izobraževanja, zabavnih prireditev in podobnih dejavnosti, vključno z dejavnostmi organizatorjev, z DDV. *Davčno-finančna praksa*, 9(11), 5-8.
 49. Škof, B., Vrenčur, R., & Vidovič, N. (2003). *Civilnopravni in davčnopravni vidiki prometa nepremičnin*. Maribor: Davčni inštitut.
 50. Špes, D. (2015). *Dobro, da vem; DDV za vsakdanjo rabo*. Maribor: Davčna hiša Bilans.
 51. Štemberger, M. (2009). *Odziv DURS na davčne utaje pri prodaji motornih vozil in v gradbeništvu*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
 52. Šubic Kovač, M., (1996). *Ocenjevanje tržne vrednosti stavbnih zemljišč*. Ljubljana: Ministrstvo za pravosodje RS.
 53. Uredba o upravnem poslovanju. *Uradni list RS*, št. 20/05, 106/05, 30/06, 86/06, 32/07, 63/07, 115/07, 31/08, 35/09, 58/10, 101/10 in 81/13.
 54. Ustava Republike Slovenije (Ur. l. RS, št. 33/91-I, 42/97 – UZS68, 66/00 – UZ80, 24/03 – UZ3a, 47, 68, 69/04 – UZ14, 69/04 – UZ43, 69/04 – UZ50, 68/06 – UZ121,140,143, 47/13 – UZ148 in 47/13 – UZ90,97,99).

55. Virant, G., Kovač, P., & Grmek, M. (2010). *Zakon o splošnem upravnem postopku*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
56. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14 in 91/15.
57. Zakon o davku na dediščine in darila. *Uradni list RS*, št. 117/06 in 36/16 – odl. US.
58. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS*, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 18/11, 78/11, 38/12, 83/12, 86/14 in 90/15.
59. Zakon o davku na promet nepremičnin *Uradni list RS* št. 117/06 in 25/16 – odl. US.
60. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS*, št. 13/11 – UPB, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15 in 55/15.
61. Zakon o finančni upravi. *Uradni list RS*, št. 25/14.
62. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS*, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13 in 55/15.
63. Zakon o inšpekcijskem nadzoru. *Uradni list RS*, št. 56/02 in 26/07.
64. Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin. *Uradni list RS*, št. 50/06 in 87/11.
65. Zakon o splošnem upravnem postopku. *Uradni list RS* št. 24/06 – uradno prečiščeno besedilo, 105/06 – ZUS-1, 126/07, 65/08, 8/10 in 82/13.
66. Zakon o stavbnih zemljiščih. *Uradni list RS* št. 44/97, 67/02 – ZV-1, 110/02 – ZUreP-1 in 110/02 – ZGO-1.
67. Zakon o upravnem sporu. *Uradni list RS* št. 105/06, 107/09 – odl. US, 62/10, 98/11 – odl. US in 109/12.
68. Zakon o ustavnem sodišču. *Uradni list RS*, št. 64/07-uradno prečiščeno besedilo in 109/12.
69. Zakon o zemljiški knjigi. *Uradni list RS*, št. 58/03, 37/08 – ZST-1, 45/08, 28/09, 25/11 in 14/15 – ZUJFO.
70. Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru št. 0610-596/2012-10 z dne 23. 3. 2012.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora	1
Priloga 2: Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru	3
Priloga 3: Sklep o zavrnitvi vloge za podaljšanje roka za pripombe.....	6
Priloga 4: Odločba prvostopenjskega organa.....	8
Priloga 5: Odločba drugostopenjskega organa.....	11
Priloga 6: Sodba v imenu ljudstva Upravnega sodišča.....	13
Priloga 7: Sodba v imenu ljudstva Vrhovnega sodišča.....	15

PRILOGA 1: Sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora

REPUBLIKA SLOVENIJA

Finančni urad _____

Naslov

Številka:

Datum:

Finančna uprava Republike Slovenije izdaja, na podlagi 70. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 13/11 - uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 - ZDavNepr, 111/13, 22/14 - Odl. US, 25/14 - ZFU in 40/14 - ZIN-B, 90/14 in 91/15 - v nadaljevanju ZDavP-2), po uradni dolžnosti, zavezancu za davek _____, davčna številka _____, ki ga zastopata direktor _____, po pooblastilu z dne _____ pa _____, v zadevi davčnega inšpekcijskega nadzora, naslednji

S K L E P

Pri zavezancu za davek _____ se opravi davčni inšpekcijski nadzor, katerega predmet je:

-davek od dohodka pravnih oseb za obdobje od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2014,
-davek od drugih dohodkov za obdobje od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 in
-davek na dodano vrednost za obdobje od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012.

Zavezanec za davek ima pravico in dolžnost, da sodeluje v davčnem inšpekcijskem nadzoru, lahko pa imenuje tudi osebo za dajanje podatkov in pojasnil.

Če zavezanec za davek, njegov zastopnik ali pooblaščenec ali zaposleni pri zavezancu za davek ovira pooblaščen osebo pri pregledu, lahko pooblaščen oseba zahteva, da se ta odstrani. V primeru, da pooblaščen oseba pri opravljanju nalog davčnega inšpekcijskega nadzora naleti na fizični odpor, ali če tak odpor pričakuje, lahko zahteva pomoč policije.

Zavezanec za davek, ki ne predloži dokumentacije in ne da pojasnil v zvezi s predmetom davčnega inšpekcijskega nadzora ali ovira davčni inšpekcijski nadzor se lahko kaznuje za prekršek z globo od _____ do _____ EUR, rok za izdajo odločbe pa se lahko podaljša.

Obrazložitev:

Na podlagi 135. člena ZDavP-2 se davčni inšpekcijski nadzor začne z vročitvijo sklepa o davčnem inšpekcijskem nadzoru. Inšpektor lahko začne opravljati inšpekcijski nadzor po poteku osmih dni od vročitve navedenega sklepa.

Pravico zavezanca za davek do sodelovanja v postopku določa 139. člen, dolžnost sodelovanja pa prvi odstavek 138. člena ZDavP-2.

Pravne posledice oviranja davčnega inšpekcijskega nadzora so določene v četrtem in petem odstavku 137. člena, četrti točki drugega odstavka 141. člena ter devetnajsti točki prvega odstavka 397. člena ZDavP-2.

PRAVNI POUK

Zoper ta sklep ni pritožbe.

inšpektorica svetnica

Vročiti:

zavezancu za davek po pooblaščenцу – osebno

PRILOGA 2: Zapisnik o davčnem inšpekcijskem nadzoru

REPUBLIKA SLOVENIJA

Finančni urad _____

Naslov _____

Številka: _____

Datum: _____

Z A P I S N I K o davčnem inšpekcijskem nadzoru

Finančna uprava Republike Slovenije je opravila davčni inšpekcijski nadzor davka od dohodka pravnih oseb za obdobje od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2014, davka od drugih dohodkov za obdobje od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ter davka na dodano vrednost 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012 pri zavezancu za davek _____, davčna številka _____ (v nadaljevanju zavezanec za davek).

Davčni inšpekcijski nadzor se je pričel skladno z določili četrtega odstavka 100. člena Zakona o finančni upravi (Uradni list RS, št. 25/14 – v nadaljevanju ZFU). Sklep o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora številka DT _____ z dne _____ je bil zavezancu za davek v skladu s prvim odstavkom 135. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 - uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 - ZDavNepr, 111/13, 22/14 - Odl. US, 25/14 – ZFU, 40/14 - ZIN-B, 90/14 in 91/15 - v nadaljevanju ZDavP-2) vročen dne _____.

Uradna oseba, ki je izvajala davčni inšpekcijski nadzor, se je izkazala s službeno izkaznico ter odgovorno osebo zavezanca za davek poučila o pravici, da je prisoten pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in da je tekoče obveščen o pomembnih dejstvih in dokazih v inšpekcijskem nadzoru. Odgovorna oseba zavezanca za davek je bila tudi opozorjena, da lahko imenuje osebo za dajanje podatkov in pojasnil, in tako je bila v ta namen imenovana, s pooblastilom z dne _____, družba _____.

Davčni inšpekcijski nadzor je opravila _____, inšpektorica svetnica, Finančne uprave Republike Slovenije, številka službene izkaznice _____.

Davčni inšpekcijski nadzor se je opravljal v poslovnih prostorih zavezanca za davek dne _____, v poslovnih prostorih družbe _____ v dneh _____ ter v prostorih Finančne uprave RS, s presledki v dneh od _____ do _____.

Zapisnik je sestavljen v skladu z določili 140. člena ZDavP-2.

Pred sestavo zapisnika je uradna oseba s pisnim seznanilom številka DT _____ z dne _____, zavezanca za davek seznanila o rezultatu davčnega inšpekcijskega nadzora, v katerem ga je opozorila na dejstva, ki vplivajo na obdavčenje, pravne posledice, ugotovitev davčnega inšpekcijskega nadzora in davčne učinke teh ugotovitev.

SPLOŠNI PODATKI O PODJETJU

Zavezanec za davek: _____
Sedež dejavnosti: _____
Davčna številka: _____
Matična številka: _____
Registrska številka: _____
Šifra dejavnosti: _____
Transakcijski račun: _____

Za zakonitost in pravilnost izvajanja zakonov o obdavčenju pri zavezancu za davek sta bila v inšpiciranem obdobju odgovorna:

- direktor _____ v obdobju od _____ do _____ in
- direktor _____ v obdobju od _____ do _____.

Ugotovitve:

V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora so bila upoštevana določila naslednjih predpisov _____.

Popis dejanskega stanja _____

_____.

POUK O PRAVNEM SREDSTVU

Na ta zapisnik lahko zavezanec za davek poda pripombe na _____, v 20 dneh po vročitvi zapisnika. Po določilih 140. člena ZDavP-2 lahko zavezanec v pripombah predlaga nova dejstva in dokaze, vendar mora obrazložiti, zakaj jih ni navedel že pred izdajo zapisnika. Nova dejstva in dokazi se upoštevajo le, če so obstajali pred izdajo zapisnika in jih zavezanec upravičeno ni mogel navesti ter predložiti pred izdajo zapisnika. Na utemeljeno pisno zahtevo zavezanca za davek, se lahko rok za pripombe s sklepom podaljša praviloma največ za dodatnih deset dni.

V skladu s 116. členom Zakona o splošnem upravnem postopku Zakon o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS, št. 24/06 – uradno prečiščeno besedilo, 105/06 – ZUS-1, 126/07, 65/08, 8/10 in 82/13) mora stranka povrnitev stroškov zahtevati do izdaje odločbe, sicer izgubi pravico do povrnitve stroškov.

Zapisnik je napisan v dveh izvodih.

inšpektorica svetnica

Vročiti:

- zavezancu za davek po pooblaščenju – osebno

PRILOGA 3: Sklep o zavrnitvi vloge za podaljšanje roka za pripombe

REPUBLIKA SLOVENIJA

Finančni urad _____

Naslov

Številka:

Datum:

Finančna uprava Republike Slovenije, Generalni finančni urad, izdaja na podlagi 70. člena Zakona o davčnem postopku – ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 13/11-uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 - ZDavNepr, 111/13, 22/14 – odl. US, 25/14 – ZFU, 40/14 - ZIN-B, 90/14 in 91/15; v - nadaljevanju ZDavP-2), zavezancu za davek _____, davčna številka _____, ki ga zastopa direktor _____, v tem postopku pa, na podlagi pooblastila z dne _____, _____, v zadevi davčnega inšpekcijskega nadzora davka od dohodka pravnih oseb za obdobje od 1.1.2010 do 31. 12. 2014, davka od drugih dohodkov za obdobje od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ter davka na dodano vrednost za obdobje od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, naslednji

S K L E P

Vlogi zavezanca za davek _____ za podaljšanje roka za vložitev pripomb na zapisnik številka DT _____ z dne _____, se ugoti.

Obrazložitev:

Zavezanec za davek je s svojo vlogo z dne _____ zaprosil za podaljšanje roka za vložitev pripomb na zapisnik številka DT _____ z dne _____ (vročen dne _____). Vlogo je davčni organ prejel dne _____ po elektronski pošti in dne _____ po pošti. V zapisniku določen rok za vložitev pripomb je bil določen v skladu z določili prvega odstavka 140. člena ZDavP-2.

Svojo vlogo zavezanec utemeljuje z navedbami, _____. Za to potrebuje več časa _____, ter v vlogi naproša davčni organ za podaljšanje roka za pripombe do ____.

Po določbi prvega odstavka 140. člena ZDavP-2 se rok za pripombe, na utemeljeno pisno zahtevo zavezanca za davek, lahko s sklepom podaljša. V prvem odstavku istega člena je določen rok, v katerem mora zavezanec za davek podati pisno zahtevo za podaljšanje roka.

Zavezanec za davek je v zakonsko podanem roku vložil prošnjo za podaljšanje roka za pripombe na zapisnik. Po proučitvi vloge je bilo ugotovljeno, da je zahteva zavezanca za davek utemeljena. Davčni organ ugotavlja, da se zavezancu za davek na podlagi njegovih navedb podaljša rok za podajanje pripomb za _____ () dni, torej do _____.

PRAVNI POUK

Zoper ta sklep ni pritožbe.

inšpektorica svetnica

Vročiti:

- zavezancu za davek po pooblaščenju – osebno

PRILOGA 4: Odločba prvostopenjskega organa

REPUBLIKA SLOVENIJA

Finančni urad _____

Naslov

Številka:

Datum:

Finančna uprava Republike Slovenije izdaja na podlagi 70. člena Zakona o davčnem postopku - ZDavP-2 (Uradni list RS, št. 13/11 – ZDavP-2-uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 - ZDavNepr, 111/13, 22/14 – odl. US, 25/14 – ZFU, 40/14 - ZIN-B, 90/14 in 91/15 – v nadaljevanju ZDavP-2) po uradni dolžnosti, zavezancu za davek _____, davčna številka _____ (v nadaljnjem besedilu: zavezanec za davek), ki ga zastopa direktor _____, po pooblastilu z dne _____, _____, v zadevi davčnega inšpekcijskega nadzora davka od dohodka pravnih oseb za obdobje od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2014, davka od drugih dohodkov za obdobje od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ter davka na dodano vrednost 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, naslednjo

ODLOČBO

I.

Zavezancu za davek _____ se, za obdobje 1. 1. 2010 do 31. 12. 2014, odmeri:

1. davek od dohodka pravnih oseb za leto 2010 od osnove _____ EUR po stopnji 20 % v višini _____ EUR in pripadajoče obresti obračunane za čas od poteka roka za plačilo davka do dneva izdaje te odločbe v višini _____ EUR,
2. davek od drugih dohodkov za leto 2010 od osnove _____ EUR po stopnji 25 % v višini _____ EUR in pripadajoče obresti obračunane za čas od poteka roka za plačilo davka do dneva izdaje te odločbe v višini _____ in
3. davek na dodano vrednost za leto 2012 od osnove _____ EUR po stopnji 22 % v višini _____ EUR in pripadajoče obresti obračunane za čas od poteka roka za plačilo davka do dneva izdaje te odločbe v višini _____ EUR.

Odmerjeni davki in pripadajoče obresti morajo biti plačani v 30 dneh od vročitve odločbe, in sicer:

1. pod točko I. 1. na podračun številka SI56011008881000030 s sklicevanjem na številko odobritve 19 DŠ-80004 v skupnem znesku _____ EUR,
2. pod točko I. 2. na podračun številka SI56011008881000030 s sklicevanjem na številko odobritve 19 DŠ-40002 v skupnem znesku _____ EUR in
3. pod točko I. 3. na podračun številka SI56011008881000030 s sklicevanjem na številko odobritve 19 DŠ-62000 v skupnem znesku _____ EUR.

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

II.

Davčni zavezanec ni zahteval povrnitve stroškov. Stroški postopka, ki so nastali finančni upravi, bremenijo finančno upravo.

III.

Pritožba ne zadrži izvršitve odločbe.

Obrazložitev:

Pod I.

Popis dejanskega stanja _____

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

Obresti so obračunane od dneva nastanka davčne obveznosti do _____ po obrestni meri, ki je veljala na prvi dan zamude izpolnitve oz. plačila davčne obveznosti. V nadaljevanju je prikazan izračun obresti za davek od dohodka pravnih oseb za obdobje 1. 1. 2010 do 31. 12. 2014, davek od drugih dohodkov za obdobje 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ter davek na dodano vrednost za obdobje od 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012.

Obračun obresti _____

Določitev roka za izvršitev odločbe temelji na določbi 66. člena ZDavP-2. Temelj za davčno izvršbo v primeru, da davek ni plačan v določenem roku, je določen v 143. členu ZDavP-2.

Po preteku 30 dnevnega roka bodo zavezancu zaračunane zamudne obresti v skladu s prvim odstavkom 96. člena ZDavP-2.

Pod II.

V skladu s petim odstavkom 213. člena Zakona o splošnem upravnem postopku – ZUP (Uradni list RS, št. 24/06 – uradno prečiščeno besedilo, 105/06 – ZUS-1, 126/07, 65/08, 8/10 in 82/13) mora organ v izreku odločiti tudi o tem, ali so nastali stroški postopka.

V skladu s 116. členom ZUP mora stranka povrnitev stroškov zahtevati do izdaje odločbe, sicer izgubi pravico do povrnitve stroškov. Davčni zavezanec do izdaje te odločbe ni zahteval povrnitve stroškov. Stroški finančne uprave v skladu z drugim odstavkom 79. člena ZDavP-2, bremenijo finančno upravo. Glede na to, da posebni stroški postopka, ki bi bremenili davčnega zavezanca niso nastali, je organ odločil, kot je razvidno iz izreka.

Pod III.

Po določbi prvega odstavka 87. člena ZDavP-2 pritožba ne zadrži izvršitve odločbe.

S tem je odločba utemeljena.

POUK O PRAVNEM SREDSTVU:

Zoper to odločbo je dovoljena pritožba na _____, v 30 dneh od vročitve te odločbe. Pritožbo se vloži pisno ali ustno na zapisnik pri _____.

inšpektorica svetnica

Vročiti:

- zavezancu za davek po pooblaščenju – osebno

PRILOGA 5: Odločba drugostopenjskega organa

REPUBLIKA SLOVENIJA

Sektor za _____

Naslov

Številka:

Datum:

Ministrstvo za finance na podlagi 25. In 29. člena Zakona o državni upravi (Uradni list RS, št. 113/05-ZDU-1UPB4, 89 – odl. US, 126/07-ZUP-E, 48/09,8/10-ZUP-G, 21/12-ZDU-1F in 47/13-ZDU-1G) o pritožbi _____, ki ga po pooblastilu z dne _____ zastopa _____, zoper odločbo Finančne uprave Republike Slovenije, Finančnega urada _____, številka DT _____, z dne _____, v zadevi davčnega inšpekcijskega nadzora davka od dohodka pravnih oseb za obdobje od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2014, davka od drugih dohodkov za obdobje od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010 ter davka na dodano vrednost 1. 1. 2012 do 31. 12. 2012, naslednjo

ODLOČBO

1. Pritožba zoper odločbo Finančne uprave Republike Slovenije, Finančnega urada Ljubljana, številka DT _____, z dne _____, se kot neutemeljena zavrne.
2. Zahteva za povračilo stroškov se zavrne.

Obrazložitev:

Finančna uprava Republike Slovenije, Finančni urad _____, je pri zavezancu za davek orpavila _____

Pritožba ni utemeljena.

Drugostopni organ _____

POUK O PRAVNEM SREDSTVU

Zoper to določbo v upravnem postopku ni rednega pravnega sredstva, niti ni dovoljeno sprožiti upravni spor. Upravni spor je mogoč zoper prvostopno odločbo, z vložitvijo tožbe pri Upravnem sodišču Republike Slovenije, _____, v roku 30 dni po prejemu te odločbe. Tožba se vложи neposredno pisno pri navedenem sodišču ali se mu pošlje p pošti. Tožbi je poleg odločbe, ki se izpodbija, v izvirniku, prepisu ali kopiji potrebno priložiti tudi po en prepis ali kopijo tožbe in prilog za toženca, če je kdo prizadet z upravnim aktom, pa tudi zanj.

Obravnavana pritožba je takse oproščena v skladu z določbo četrte točke 28. Člena Zakona o upravnih taksah (Uradni list RS, št. 106/10 – uradno prečiščeno besedilo, 14/15 – ZUUJFO, 84/15 – ZZelP-J in 32/16).

Postopek vodila:

Vročiti:

- Finančna uprava RS, Finančni urad _____, v dveh izvodih, s spisom organa prve stopnje z naročilom, da en izvod odločbe vroči pritožniku _____, po pooblaščenju _____ - osebno

PRILOGA 6: Sodba Upravnega sodišča

UPRAVNO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE

SODBA

V IMENU LJUDSTVA

Upravno sodišče Republike Slovenije je v senatu, ki so ga sestavljale višje sodnice _____ kot predsednica ter _____ in _____ kot članici,

Ob sodelovanju pravosodne svetnice _____ kot zapisnikarice,

v upravnem sporu tožeče stranke: _____, ki jo zastopa _____, zoper
toženo stranko: Republika Slovenija, ki jo zastopa Ministrstvo za finance

zaradi davka od dohodka pravnih oseb, davka od drugih dohodkov in davka na dodano vrednost,

o tožbi zoper odločbo Finančnega urada _____ številka _____ z
dne _____ v zvezi z odločbo Ministrstva za finance številka _____
z dne _____

na seji _____

RAZSODILO:

I. Tožba se zavrne.

II. Vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

Obrazložitev:

1. Z izpodbijano odločbo je Finančni urad _____

Tožba ni utemeljena.

Ker je po povedanem izpodbijana odločba pravilna in zakonita, tožba pa neutemeljena, je sodišče tožbo na podlagi prvega odstavka 63. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1) zavrnilo kot neutemeljeno.

Izrek o stroških temelji na četrtem odstavku 25. člena ZUS-1.

Sodišče je odločalo brez glavne obravnave na podlagi 59. člena ZUS-1, ker relevantne okoliščine v zadevi niso sporne.

PRAVNI POUK:

Pritožba zoper to sodbo ni dovoljena v skladu z določili prvega odstavka 73. člena ZUS-1.

Ljubljana, _____

Predsednica senata

PRILOGA 7: Sodba Vrhovnega sodišča

VRHOVNO SODIŠČE
REPUBLIKE SLOVENIJE

SODBA

V IMENU LJUDSTVA

Vrhovno sodišče Republike Slovenije je v senatu, ki so ga sestavljali vrhovni sodnik in sodnici _____ kot predsednica ter _____ in _____ kot člana _____,

ob sodelovanju višje pravosodne svetovalke _____ kot zapisnikarice,

v upravnem sporu tožeče stranke: _____, ki jo zastopa _____,
zoper toženo stranko: Republika Slovenija, ki jo zastopa Ministrstvo za finance

zaradi davka od dohodka pravnih oseb, davka od drugih dohodkov in davka na dodano vrednost,

o reviziji tožeče stranke zoper sodbo Upravnega sodišča Republike Slovenije, številka _____, z dne _____

na seji _____

RAZSODILO:

I. Revizija se zavrne.

II. Tožeča stranka trpi sama svoje stroške revizijskega postopka.

Obrazložitev:

1. Z izpodbijano sodbo je sodišče prve stopnje na podlagi prvega odstavka 63. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1) zavrnilo tožbo tožeče stranke (v nadaljevanju revidentka) zoper odločbo Finančne uprave, Finančnega urada, številka _____, z dne _____.

Revizija ni utemeljena.

Vrhovno sodišče je ugotovilo, da v reviziji zatrjevane bistvene kršitve pravil postopka, ki naj bi jih storilo sodišče prve stopnje, niso podane in da je bilo materialno pravo v tem primeru pravilno uporabljeno.

Ker niso podani razlogi, ki jih uveljavlja revizija, in ne razlogi, na katere pazi sodišče p uradni dolžnosti, je Vrhovno sodišče na podlagi 92. člena ZUS-1 revizijo kot neutemeljeno zavrnilo.

Ker revidentka z revizijo ni uspela, v skladu s prvim odstavkom 154. člena in prvim odstavkom 165. člena Zakona o pravnem postopku v zvezi z prvim odstavkom 22. člena ZUS-1 sama trpi svoje stroške revizijskega postopka.

Ljubljana, _____

Predsednica senata