

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**SUBSIDIARNOST UPRAVNEGA POSTOPKA NAPRAM DAVČNEMU
POSTOPKU**

Ljubljana, maj 2003

ELENA MIKOLIČ

IZJAVA

Študentka Elena Mikolič izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom Boruta Stražišarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 23.05.2003

Podpis:

KAZALO

1. UVOD	1
2. DAVČNI IN UPRAVNI POSTOPEK	4
2.1. DAVČNI POSTOPEK	4
2.1.1. <i>Splošne določbe</i>	4
2.1.2. <i>Drugi del</i>	24
2.2. UPRAVNI POSTOPEK	28
3. SKLEP	41
4. LITERATURA IN VIRI	43
4.1. LITERATURA	43
4.2. VIRI	44

1. UVOD

Namen diplomskega dela je na metodološko sistematičen in vsebinsko celovit način predstaviti dva zakona, ki kot temeljna zakona opredeljujeta obnašanje pri komuniciranju med davčnim zavezancem in davčnim organom. Osredotočila sem se predvsem na tiste določbe Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP), ki v njem niso zapisane in za katere se po načelu dopolnilne narave zato uporablja Zakon o splošnem upravnem postopku (v nadaljevanju ZUP) oz. opuščanje rabe določb s strani davčnega organa v postopkih, ki se izkaže večkrat za protipravno, ker se s tem navadno omejuje ali spregleda kakšna ustavna pravica.

Po načelu subsidiarnosti, kar pomeni, da kjer je predpisan poseben upravni postopek kot odstopanje od splošnega upravnega postopka, se postopa po določbah Zakona o splošnem upravnem postopku glede vseh stvari, ki niso urejena s posebnim zakonom. S tem sem želela poudariti neko posebno razmerje, ki se vzpostavlja med Zakonom o splošnem upravnem postopku in Zakonom o posebnem upravnem postopku, ki ga predvideva, omogoča in dovoljuje sam Zakon o splošnem upravnem postopku. V takšnih primerih se primarno uporabljajo določbe zakona, s katerimi so predpisana odstopanja od Zakona o splošnem upravnem postopku, za vprašanja, ki s tem posebnim zakonom niso urejena, pa se uporabljajo določbe Zakona o splošnem upravnem postopku (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001).

ZUP je tako le tisti, ki kot minimalni procesni standard zadostuje za odločitev v upravni stvari. Ker so zaradi narave stvari nekatera upravna področja urejena v posebnih zakonih (npr. davčni postopek v Zakonu o davčnem postopku), se primarno uporabljajo pravila tega zakona, subsidiarno pa nastopi ZUP kot dopolnilne narave. To pomeni, da se postopek v davčni zadevi med državo (državnim organom) in stranko (davčnim zavezancem) mora voditi po ZDavP, ki je postopkovni zakon za davčne stvari. V kolikor pa v tem zakonu ni določila za kakšen del davčnega postopka, se uporablja ustrezno določilo splošnega postopkovnega zakona za upravne stvari.

Davčni organi te določbe ne spoštujejo prav pogosto, kar utemeljujejo z mnenjem, da ZUP za davčne namene ni prikladen. Tako se navadno izkaže, da je v stvarnosti večkrat kršeno pravilo, po katerem bi morala biti temeljna načela, med njimi varstvo pravic strank in varstvo javnih koristi, skupna vsem upravnim postopkom.

Temeljna teza diplomskega dela bo tako prikazati, da bi v Sloveniji, kot pravni državi delovanje državnih organov moralo biti vezano na pravne predpise, v kateri vlada pravo in ne samovoljnost državnih organov. Zakoni, podzakonski predpisi in drugi splošni akti morajo biti v skladu z načeli ustavnosti in zakonitosti. Omenjeni načeli ne veljata samo za upravni postopek, ampak za celotni pravni red, torej se morata uporabljati tudi v davčnem postopku. V davčnem postopku naj bi imel davčni zavezanec položaj stranke, ne pa objekta državnega ravnanja. Z ustavnimi pravicami in svoboščinami so človeku dodeljene pravice, ki mu dajejo možnost vplivanja na državno ravnanje.

Vsebina diplomskega dela v grobem sledi temeljnemu poglavju Zakona o davčnem postopku, kakor tudi tistim v Zakonu o splošnem upravnem postopku. Delno sem s tem želela postaviti zaključen in enovit okvir pri obravnavanju problema subsidiarnosti, delno pa s podrobnejšim obravnavanjem problema sprotnega zapisnikovanja, ocene davčne osnove in davčnega inšpiciranja prikazati nekatere probleme, ki se pojavljajo pri uporabi davčne zakonodaje. V prvem delu diplomskega dela bom tako opredelila davčni postopek, v drugem delu pa upravni postopek.

Tako je Zakon o davčnem postopku predstavljen v dveh podpoglavjih poglavja 2.1., kar je skladno s tem, da ta zakon nima tako jasne in pregledne vsebine, kot to velja za Zakon o splošnem upravnem postopku, katerega ključni obravnavani problemi so enotno razčlenjeni v točkah od 1 do 18. Z razliko od Zakona o davčnem postopku, kjer je struktura samega zakona zelo podobna strukturi, predstavljeni v diplomskem delu, je struktura Zakona o splošnem upravnem postopku razčlenjena le na tista določila, ki se najpogosteje uporabljajo za davčne namene. Sam ZUP pa splošni upravni postopek predstavlja v šestih zaporednih delih, začeni s splošnimi določbami in temeljnimi načeli, vodenjem (celotnega) postopka na prvi stopnji, pravnimi sredstvi, izvršbo, nadzorom nad izvajanjem zakona ter prehodnimi in končnimi določbami.

Prvi del Zakona o davčnem postopku vsebuje postopkovne določbe, veljavne za vse vrste davkov in obveznih dajatev, v okviru katerih sem v splošnih določbah opisala splošna pravila postopka, ki so urejena drugače kot v ZUP, ki veljajo za davčne organe, davčne zavezance ter za vse vrste davčnih obveznosti (uporaba zakona; stvarna in krajevna pristojnost; stroški postopka; uvedba, prekinitev in ustavitev postopka; dokazno breme; inšpekcijski zapisnik; začasna odločba; redna in izredna pravna sredstva) ter druge določbe, ki so določene zaradi posebne narave davčnega postopka (davčna številka, računi pri bankah in hranilnicah; poslovne knjige in evidence; dajanje podatkov za odmero in izterjavo davkov; davčna tajnost; ocena davčne osnove; izvršba; poroštvo; odpis, delni odpis in obročno odplačevanje dolga; zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti; vračilo davka; zastaranje).

Prvo podpoglavje poglavja 2.1., Davčni postopek, označeno z 2.1.1., Splošne določbe, ki zajema točke od 1 do 13, je namenjeno predstavitvi osnovnih določb, ki jih ureja Zakon o davčnem postopku. Podpoglavje se tako začne s točko 1, kjer so opredeljena splošna določila zakona, s poudarkom na sestavljanju zapisnika s strani davčnih organov in izdajo odločbe. V točki 2 sem opredelila kot obvezni identifikacijski element davčno številko, v točki, ki sledi pa obvezo plačevanja preko računov, odprtih pri bankah in hranilnicah. Davčne zavezance, ki opravljajo dejavnost, obvezuje vodenje poslovnih knjig, predstavljeno v točki 4, davčni organ pa posredovanje podatkov drugim institucijam, predstavljeno v točki 5, podatkom, ki se morajo obravnavati kot davčna tajnost pa je namenjena točka 6. Z razliko od prejšnjih točk, ki le nakažejo na omenjene težave in obveznosti, točka 7 podrobneje obravnava cenitev davčne osnove s predstavitvijo metod ocene, ki se jih poslužujejo davčni inšpektorji. Točka 8 je namenjena najboljšežnejšemu poglavju v Zakonu o davčnem postopku, poglavju o izvršbi, ki je tesno povezano s

poroštvo, predstavljenim v naslednji točki. Posebni primeri, ko je mogoče delno ali v celoti odpisati davčni dolg, so predstavljeni v točki 10, izdaja začasnega sklepa v točki 11, vračilo preplačila iz naslova davčnih obveznosti pa v točki 12. Z opredelitvijo zastaralnih rokov se ukvarja zadnja, 13. točka prvega poglavja Davčnega postopka.

Drugi del davčnega zakona vsebuje določbe o vodenju postopka odmere, obračunavanja in plačevanja posameznih davkov in obveznih dajatev (na podlagi odmerne odločbe, davčnega obračuna-samoobdavčitev, na podlagi obračuna in vplačila davka s strani izplačevalca-davek po odbitku) ter o dolžnostih in pravicah davčnih zavezancev v teh postopkih. V posebnem delu je tako urejen postopek odmere in plačevanja dohodnine in drugih davkov kot podvrst dohodnine; postopek odmere oz. obračuna davka na dediščine in darila; davka od premoženja; davka na dobitke od iger na srečo; davka na promet nepremičnin; davka od dobička pravnih oseb; davka na dodano vrednost in trošarin. Ta del zakona vsebuje tudi določbe o postopku obračunavanja in plačevanja prispevkov po zakonih, ki urejajo pokojninsko in invalidsko zavarovanje, zdravstveno varstvo in zdravstveno zavarovanje, družinske prejemke in zaposlovanje ter plačevanje prispevkov za programe Radiotelevizije Slovenija. Na koncu zakona so določeni prekrški, storjeni s kršitvami določb zakona, za katere so določene denarne kazni.

V drugem podpoglavju poglavja 2.1., v 2.1.2., so tako v prvi, 14. točki, ki je številčno nadaljevanje predhodnega podpoglavja, opisani trije načini plačevanja davkov. Sledijo točke, ki podrobneje razčlenjujejo posamezne vrste davkov; točka 15 dohodnino, točka 16 davek na dediščine in darila, sledi davek na nepremičnine z zaključkom z davkom od dobička pravnih oseb. Točka 19 predstavi davek na dodano vrednost, ki se v naslednji točki nadaljuje z opisom trošarin. Podpoglavje se tako konča s točko 21, v kateri so navedeni nekateri drugi prispevki, ki so pod okriljem Zakona o davčnem postopku.

Poglavje 2.2. diplomskega dela, ki je sestavljeno iz 18-ih točk pa je namenjeno predstavitvi tistih določil ZUP, ki se najpogosteje uporabljajo za davčne namene. Tako je v prvi točki zapisano, da mora biti delovanje državnih organov opredeljeno s predpisi, s čimer naj bi se omejevala samovoljnost pri delovanju le teh. Točka 2 nazorno predstavi namen pristojnosti, naslednja točka pa položaj stranke v upravnem postopku, ki ga je mogoče uskupiniti v tri skupine. 4. točka obravnava določilo, kaj se šteje, če oddana vloga ni v uradnem jeziku, v 5. točki pa gre za obravnavanje načela dajanja prednosti vsebine pred obliko. Sledi pomembno poglavje o vročanju, ki se v točki 7 nadaljuje z rokom za oddajo pritožbe. Nekaj o rokih, ki zavezujejo stranko in druge udeležence je namenjena točka 8, točka 9 pa zagotovitvi sredstev za vzpostavljanje reda in miru. Naslednja točka predstavi določila o stroških postopka, sledi ji opis začetka in konca postopka. V točki 12 je predstavljena faza ugotovitvenega postopka, s podrobnim obravnavanjem izdaje odločbe v točki 13. Izdaji sklepa s strani upravnega organa je namenjena točka 14, točka 15 pa pravicam, ki jih zagotavlja sredstvo pritožbe. Predzadnja točka poglavja o upravnem postopku opisuje izredna pravna sredstva, zadnja, 17. točka, pa obravnava izvršbo kot tisto stopnjo upravnega postopka, do katere pride le izjemoma.

2. DAVČNI IN UPRAVNI POSTOPEK

2.1. DAVČNI POSTOPEK

Davčni postopek je posebni upravni postopek, katerega pravila so določena v ZdavP tako, da določajo pravice in obveznosti davčnega organa na eni strani in pravice in obveznosti davčnih zavezancev in oseb, ki za davčnega zavezanca obračunavajo in plačujejo davke ali so jim naložene druge dolžnosti v zvezi z ugotavljanjem obveznosti davčnih zavezancev, na drugi strani. Temelji na načelih Zakona o splošnem upravnem postopku. ZUP se v davčnem postopku uporablja subsidiarno, kar pomeni, da se uporabljajo le tiste določbe, ki jih ZDavP ne ureja izrecno posebej.

ZdavP torej vsebuje samo tista pravila postopka, ki so specifična za postopek v davčnih zadevah, za splošna in tista vprašanja postopka, ki z ZdavP niso urejena, pa se uporablja ZUP.

Primerjava med ZDavP in ZUP bo že med splošnimi določili pokazala pomanjkljivo varstvo pravic strank zaradi teže, ki jo davčni organi dajejo ZDavP in z opustitvijo rabe nekaterih določb strankam v postopku onemogočajo spoštovanje ustavnih pravic.

2.1.1. Splošne določbe

1. Splošna določila zakona opredeljujejo, kateri državni organi so dolžni uporabljati ta zakon in na katere subjekte se nanaša.

Posebej pomembna je določba, da se ZUP uporablja glede vseh vprašanj postopka, razen tistih, ki so s tem zakonom drugače urejena (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Davčni organi te določbe pogosto ne spoštujejo in s tem kršijo pravico varstva strank. Zaradi takega ravnanja se lahko tako odločbo izpodbija, ker gre za kršitev postopka.

Davčni organi kršijo ZUP zlasti glede sprotnega zapisnikovanja pri pregledu poslovanja zavezanca. ZUP namreč v 3. odstavku 76. člena nalaga vpis v zapisnik vseh izjav udeležencev v postopku, v 5. odstavku 76. člena pa jasno določa, da se zapisnik piše med opravljanjem uradnega dejanja (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001).

S tem bi morala biti zavezancu dana možnost sodelovanja (vpisovanje pripomb zavezanca) zaradi ugotavljanja resničnih ugotovitev oz. podajanje možnosti prizadetega za ugovor, če se z njim ne strinja. Državni organi na ta način določajo o tem, katere določbe zakona bodo izvajali in katere ne. Kršitev obveznega predpisa bi morala imeti za posledico razveljavitev odločbe na pritožbeni stopnji.

Neprikladnost zapisnikovanja davčna uprava navadno utemeljuje s tem, da lahko ogled in obvezno zapisnikovanje traja več dni. Sklicujejo se na 15.a člen ZDavP, ki določa sestavo

zapisnika in vročitev davčnemu zavezancu najpozneje v 15 dneh po končanem pregledu (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Mislím, da gre tukaj za nepravilno tolmačenje in opravičevanje davčne uprave pri sprotnem sestavljanju zapisnika. ZDavP se v tej določbi nanaša na sumarni zapisnik, ki vsebuje stališča davčnega organa o dejanskih in pravnih okoliščinah in je podlaga za izdajo odločbe, sprotno zapisnikovanje, v primeru, da davčni pregled traja več dni, pa je opredeljeno v ZUP, ki določa pisanje in podpisovanje zapisnika dnevno.

V primeru zamude davčnega organa pri izdaji zapisnika (prekoračitev 15 dnevnega roka) ZDavP ne predpisuje nobenih sankcij. Ker v praksi zamude niso redek pojav, bi moral zakon sankcioniranje izrecno opredeliti in tako npr, določiti, da ima zamuda za posledico nemožnost izdati davčno odločbo. Zavezanec lahko kršitev zamude uveljavlja le zaradi morebitne škode, ki mu jo je ta zamuda povzročila.

Največ težav pa povzroča zadnji odstavek 15.a člena, ki določa izvršitev določbe davčnega zavezanca v 30 dneh od dneva vročitve odločbe tudi, če je na odločbo podal pritožbo. To torej pomeni, da pritožba ne zadrži izvršitev odločbe (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Če se kasneje izkaže, da je bila odločba protipravna in je davčnemu zavezancu nastala škoda, ima pravico zahtevati odškodnino. Ker so roki za reševanje pritožb precej dolgi, se dogaja, da je zavezanec prisiljen, zaradi plačila dolga, sprožiti podjetje v stečaj. S tem si naloži še dodatne stroške. Do morebitne odškodnine, ki jo zahteva od države pa preteče nekaj let, zato je v tem obdobju predan na milost in nemilost protipravnemu odločanju državne uprave in sodnih postopkov, saj protipravnost v odločbi, ki ima za posledico njeno ničnost presoja sodišče.

Niso redki primeri, da odločba ne ustreza zahtevam ustave, pa tudi, da preobremenjuje zavezanca. Eden od takih je izvrševanje odločbe, ne glede na pritožbo (govorimo o nesuspendivni odločbi-kljub vloženi pritožbi je odločba izvršljiva). Pritožba bi morala biti tisti bistveni element, s katerim prizadeti uveljavlja varstvo pravic in zahteva, naj pritožbeni organ vzame stvar ponovno v postopek, presodi zakonitost in pravilnost izdane odločbe ter izda novo odločbo. Pritožba je redno pravno sredstvo za varstvo zakonitosti pri odločanju o pravicah, obveznostih in pravnih koristih posameznikov, hkrati pa sredstvo, s katerim se odlaga dokončnost in pravnomočnost izdane odločbe. Protipravnost v odločbi ima za posledico njeno ničnost ali izpodbojnost. Ničen upravni akt se obravnava kot akt, ki ne obstaja, nima nobenih učinkov. Ničen je zlasti tisti akt, iz katerega ni razvidno, kateri organ ga je izdal, če iz dejanskih razlogov izvršitev ni možna, ki zahteva izvršitev protipravnega dejanja (kaznivo dejanje ali prekršek) in, ki je naperjen proti pravilom morale.

Vsaka upravna odločba, tudi davčna, mora biti vsebinsko enosmiselna in jasno opredeljena tako, da je njen namen reguliranja dosežen. Upravna odločba se mora vročiti udeležencem v davčnem postopku, namesto zavezancu pa se lahko vroči njegovemu zakonitemu zastopniku; upravna odločba, ki stranki ni bila vročena, nima nobenega učinka.

Upravni organi se včasih očitno ne zavedajo, da bi pri odločanju morali biti podrejeni ustavnim pravicam subjektov.

Subjekt s pritožbo sicer želi uveljavljati varstvo pravice in zahteva, naj pritožbeni organ vzame stvar ponovno v postopek, presodi zakonitost in pravilnost izdane odločbe ter izda novo ustrežnejšo odločbo v upravni stvari, vendar je odločanje državnega organa precej dolgotrajno. Ker mora davčni zavezanec v tem času izpolniti obveznost, ki izhaja iz izdane odločbe, lahko pade v precejšnje likvidnostne težave, vendar za to davčna uprava nima posluha. Če bi kasneje s pravnimi sredstvi uspel, bi moral ustanoviti podjetje na novo, na novo raziskati trg, sprejeti ustrezen program; za vse to pa bi moral imeti potrebna finančna sredstva. S tem, ko zakon daje možnost zavezancu, da vložijo pritožbo in predlaga odložitev prisilne izterjave, če bo organ ocenil, da bo pritožbi mogoče ugoditi, še ne reši problema obračunavanja zamudnih obresti. Če bi pritožbo za odložitev izterjave davčni organ zavrnil, kasneje pa bi se s pravnimi sredstvi ugotovilo, da je bilo ravnanje davčnih organov protipravno, nastopi odškodninska odgovornost države.

Pritožba bi zato morala imeti koncept varstva zakonitosti pri odločanju o pravicah, obveznostih in pravnih koristih posameznikov, ne pa samovoljnost državne uprave.

Izdaja odločbe, kot najpomembnejšega akta davčnega organa, mora temeljiti na zakonu, v davčnih zadevah na ustreznem davčnem zakonu, ki obvezuje, da mora vsebovati davčno osnovo, stopnjo davka in znesek odmerjenega davka ter rok plačila (Zakon o davčnem postopku, 2002).

V kolikor odločba nima vseh bistvenih elementov, nima pravne podlage in je tudi prizadetemu onemogočena učinkovita pritožba. Prav tako mora odločba povzročati učinke in biti vsebinsko opredeljena in obrazložena. V izreku odločbe mora biti razvidna volja davčnega organa-kaj zapoveduje, prepoveduje, kaj nalaga v izpolnitev ali, da neko obveznost ukinja ali zmanjšuje. S tem ZdavP določa, z razliko od ZUP, nujne sestavine izreka odločbe o odmeri davka.

Za kršitev postopka se smatra, če odločba nima obrazložitve; če je med izrekom odločbe in obrazložitvijo podano protislovje; če si deli obrazložitve nasprotujejo med seboj; če sploh ni razlogov o nekem odločilnem dejstvu; če odločba ne navaja na katerih normah davčnega zakona temelji.

ZdavP dopušča, da davčni organ v enostavnih stvareh izda odločbo v obliki uradnega zaznamka na spisu, ki ima samo izrek in navedbo pravnih predpisov, na podlagi katerih je bilo odločeno ter rok plačila, vendar omejuje takšno izdajo odločbe na vrsto davka.

ZdavP posebej ureja tudi institut začasne odločbe. Davčni organ lahko izda začasno odločbo, če je to glede na okoliščine primera neizogibno potrebno. Začasna odločba se izda na podlagi podatkov, znanih do dneva izdaje odločbe. V taki odločbi mora biti izrecno navedeno, da je začasna. Začasno odločbo lahko davčni organ po končanem postopku razveljavi in nadomesti z glavno odločbo v roku enega leta od dneva izdaje začasne odločbe. Če začasne odločbe ne razveljavi in nadomesti z glavno odločbo v tem roku, se šteje, da je začasna odločba glavna (Zakon o davčnem postopku, 2002).

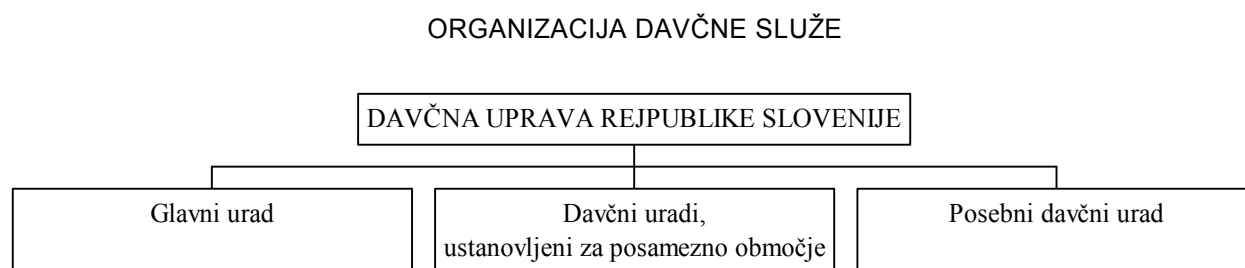
Stvarno in krajevno pristojnost obravnavata oba zakona, s tem, da ZUP krajevno pristojnost razširi tudi na nekatere posebne pristojnosti. Tako določa posebno pristojnost

pri izvajanju poklicne dejavnosti po kraju, kjer se dejavnost pretežno opravlja, pri določitvi pristojnosti v primeru, da stranka nima stalnega prebivališča po začasnem bivališču, pri sodelovanju več strank po stranki, zoper katero se vodi postopek, glede vodnih in zračnih plovil pa po sedežu organa, pri katerem se vodi vpisnik teh plovil (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Stvarno pristojnost za odločanje določa ZDavP v dveh stopnjah. Na prvi stopnji so stvarno pristojni regionalni in Posebni davčni urad, na drugi stopnji pa Glavni davčni urad (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Krajevna pristojnost je določena glede na davčni urad, pri katerem je zavezanec vpisan ali bi moral biti vpisan v davčni register oz. različno za davek od dohodka iz kmetijstva, davek od dobička iz kapitala, davek od premoženja in davek na promet nepremičnin.

Slika 1: Organizacija davčne službe



Vir: Špilar, 2002, str. 297.

Nasprotje med določbo ZDavP o tem, da se stranki v davčnem postopku naloži bremenitev vseh stroškov, ki jih ima zaradi davčnega postopka so v nasprotju s 113. členom ZUP, ki stroške v primeru začetka postopka po uradni dolžnosti in ugodnega zaključka za stranko nalaga v breme tistega, na katerega zahtevo se je postopek začel (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001).

S tem je kršeno načelo pravne države, saj ZDavP nalaga stranki tudi plačilo stroškov za pravno zastopanje in strokovno pomoč, ZUP pa le, če se je za stranko postopek končal neugodno ali, če se dokaže, da je stroške povzročila stranka s svojim protipravnim ravnanjem. S kršitvijo načela pravne države mislim predvsem na to, da bi morala biti vsaki stranki zagotovljena možnost obrambe, ki jo lahko izvaja sama ali s kvalificiranimi pomočniki. Ker to prizadeti strani povzroča pomembne stroške, jih ZDavP ne bi smel nalagati v breme tiste stranke, ki je že tako zaradi ostalih povzročenih stroškov in samega postopka šibka.

Davčni postopek se lahko uvede po uradni dolžnosti ali na zahtevo stranke (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Glede na javno korist prevladuje v davčnem postopku uvedba postopka po uradni dolžnosti, ki ga uvede državni organ, pristojen za določeno davčno zadevo.

Davčni postopek je uveden, ko davčni organ prejme davčno napoved oz. davčni obračun, ki ga poda fizična ali pravna oseba (Zakon o davčnem postopku, 2002).

V stvareh, v katerih je za uvedbo postopka potrebna zahteva stranke, se tak postopek lahko začne, ko je taka zahteva podana.

Do razlikovanja med omenjenima zakonoma prihaja tudi v primeru smrti zavezanca. Medtem, ko smrt stranke ZUP podrobneje ne obravnava, ZDavP loči glede na to, ali gre za postopek odmere dohodnine, ali za postopek odmere drugih davkov. Če stranka, zoper katero je uveden postopek za odmero dohodnine, umre med postopkom, se postopek ustavi, v primeru smrti stranke pri postopku odmere drugega davka, pa se postopek s sklepom prekine in nadaljuje zoper pravne naslednike umrlega zavezanca (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Tako ZDavP, kakor tudi ZUP predvidevata ustno obravnavo za razjasnitev stvari. Po ZUP mora davčni organ razpisati ustno obravnavo v stvareh, v katerih sta udeleženi dve stranki ali več z nasprotujočimi interesi (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001).

Razjasnitev stvari in s tem stranki dana možnost ustne obravnave bi morala biti omogočena tudi v davčni zadevi pregleda poslovanja zavezanca, čemur se davčna uprava navadno protivi in tako krši pravice zavezanca do obrambe, do odločanja v navzočnosti prizadetega in do izvajanja dokazov v njegovo korist.

Poudariti moram tudi, da ZDavP ne predvideva javne obravnave zaradi davčne tajnosti. Subjektu je tako dana pravica varovanja poslovnih skrivnosti, njegovega poslovanja, sposobnosti udeležbe na trgu in poslovnih namer.

Dokazovanje se v davčnem postopku glede dokaznih sredstev izvaja po pravilih, določenih v ZUP. Dejstva, na podlagi katerih se izda odločba, se ugotovijo z dokazi. Dokazovanje za določitev pomembnih dejstev se opravi z dokaznimi sredstvi ali dokazili.

V ZdavP pa je glede dokazovanja dodana posebna določba o obrnjenem dokaznem bremenu in sicer mora davčni zavezanec za svoje trditve v davčnem postopku predložiti dokaze. To med drugim pomeni, da davčni organ ni dolžan dokazovati neresničnosti dejstev, ki jih davčni zavezanec le verjetno izkaže.

Davčni zavezanec je dolžan za svoje trditve predložiti dokaze. Breme dokazovanja za svoje trditve tako prenaša davčni zavezanec, ne doleti ga pa breme dokazovanja za trditve, ki jih navaja davčni organ.

S spoštovanjem pravice načela pravne države bi morala biti davčnemu zavezancu dana možnost vpogleda v spis in možnost v postopku biti slišan, kar bi pomenilo predstavitev zavezančevih dejstev in dokazov za svoje trditve. S posredovanjem dokazov je treba ohraniti osebno dostojanstvo in varnost človeka. Dokazi se omejujejo le na dokazovanje tistih dejstev, ki so pomembna v konkretnem davčnem postopku, ni pa potrebno dokazovanje dejstev, ki so javno znana, ki so utrjena po življenjskih izkušnjah ali glede katerih je doseženo soglasje davčnega organa in zavezanca. Davčni organ tudi ne more odločati o pomembnih strokovnih vprašanjih, če za to ni izrecno poklicno usposobljen, zato bi se davčna uprava morala posluževati mnenja nepristranskih izvedencev določene stroke.

Pri zbiranju potrebnih dejstev prihaja na dan predvsem uporaba načela vestnosti in poštenja organa, saj je njemu prepuščena odgovornost pri presoji dokaznega gradiva. V primeru uporabe dokazov, ki so bili pridobljeni na protipraven način, bi morale imeti za posledico kršitev postopka in s tem ničnost odločbe.

Absolutna kršitev davčnega postopka pripelje do odprave odločbe, ker se navadno domneva, da je kršitev vplivala na pravilno odločitev o stvari. Pritožbeni organ navadno pazi na absolutno kršitev po uradni dolžnosti. Tu tudi ZUP opredeljuje bistvene kršitve pravil upravnega postopka, in sicer: če je odločbo izdal stvarno nepristojen organ; če nasprotni stranki ni bila dana možnost, da se izjavi o dejstvih in okoliščinah, pomembnih za izdajo odločbe; če stranke ni zastopal zakoniti zastopnik oz. le pooblaščenec brez ustreznega pooblastila; če so bile kršene pravice o uporabi jezika; če je v postopku sodelovala oseba, ki bi morala biti izločena (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001).

ZDavP ne obravnava posebej obnove postopka, kar ne pomeni, da ga v davčnih postopkih ni, ampak zanj veljajo določbe ZUP. To pomeni, da lahko davčni zavezanec in davčni organ odpreta ponovno postopek po členu, določenem v ZUP. Najpogostejši razlog za obnovo postopka navadno je, če se izve za nova dejstva ali se najde ali pridobi možnost uporabiti dokaze, ki bi lahko sami zase ali z že izvedenimi pripeljali do drugačne odločbe, če bi bila ta dejstva oz. dokazi navedeni ali uporabljeni v prejšnjem postopku. Stranka lahko predlaga obnovo postopka samo, če v prejšnjem postopku ni mogla navesti okoliščin, zaradi katerih predlaga obnovo brez svoje krivde.

Največkrat davčni organ uvede novo določanje s sklepom o obnovi postopka. V tem sklepu navede nove dokaze in dokaže, da je predlog dan v enem mesecu, od dneva, ko je stranka izvedla za nova dejstva in dokaze (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001).

Organ, ki odloča o obnovi postopka, se mora spoznati z novimi dejstvi in okoliščinami, sicer gre lahko za samovoljno odločitev.

V primeru obnove postopka s strani davčnega organa v primeru anonimne prijave, se postavi vprašanje, kaj se šteje kot dokaz.

Zoper sklep o dovoljeni obnovi ali o zavrženem predlogu za obnovo je dopustna pritožba. Davčni zavezanec bo, zlasti v primeru anonimne prijave, ugovarjal obnovi postopka, saj bo predlog davčnega organa praviloma povečanje javnega bremena in s tem v škodo zavezancu.

2. Drugo poglavje o davčni številki obravnava davčno številko kot obvezni identifikacijski element med davčno upravo in zavezancem. Davčna številka kot taka, v nasprotju z matično številko občana (EMŠO) ni govoreča, kar pomeni, da sama številka ne daje nobenih podatkov o pravni oz. fizični osebi.

Davčna uprava davčnemu zavezancu dodeli davčno številko, ki jo mora zavezanec navajati, kadar vstopa v poslovna razmerja z drugimi davčnimi zavezanci in kadar vstopa v razmerje z davčnimi organi (predložitev davčne napovedi, davčnih obračunov in drugih vlog, naslovljene davčni upravi) (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Primer obvezne uporabe davčne številke je na računih davčnega zavezanca, ki jih izstavi kupcem izdelkov oz. naročnikom storitev, tudi z navedbo davčne številke kupca izdelkov oz. storitev. S tem se olajša kontrola nad prometom blaga in storitev, ki podleže javnim bremenom (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Obveza navajanja davčne številke velja tudi za fizične osebe v vseh primerih, ko ta oseba prejema dohodke ali prejemke, ki podležejo davčnim obremenitvam, pa tudi pri odprtju bančnega (transakcijskega) računa (Zakon o davčnem postopku, 2002).

3. Vse osebe, ki opravljajo dejavnost morajo opravljati denarni promet preko računov pri bankah in hranilnicah (Zakon o davčnem postopku, 2002).

S tem, ko banke in hranilnice pristojnemu davčnemu uradu pošiljajo podatke o računih oseb, se zagotavlja ustrezna kontrola.

Problemi, ki kljub jasni zakonski opredelitvi nastajajo v praksi, so v tem, da imajo npr. nekateri samostojni podjetniki odprtih po več računov pri različnih bankah, pristojni davčni urad pa nima vseh teh podatkov in po navadi blokira t.i. »mrtvi račun« dolžnika, na katerem ni ustreznih prilivov, da bi se poplačal davčni dolg.

4. Četrto poglavje zavezuje vse davčne zavezance, ki opravljajo dejavnost, da za davčne potrebe vodijo poslovne knjige, izdelujejo letna poročila, davčne obračune in vodijo druge predpisane evidence (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Z drugimi evidencami so mišljene tudi tiste evidence, predpisane v drugih zakonih, npr. v Zakonu o gospodarskih družbah. Opustitev vodenja evidenc je strogo sankcionirano; davčni zavezanci se lahko zaradi neupoštevanja tega predpisa spravijo v neroden položaj, ki ima za posledico ocenitev davčne osnove s strani davčnega organa.

Omenjeno poglavje obravnava tudi državo, jezik in valuto vodenja poslovnih knjig, t.j. Slovenija, slovenski jezik in slovenski tolar, razen na dvojezičnih področjih, kjer se poslovne knjige lahko vodijo tudi v madžarskem in italijanskem jeziku, z izjemo povezanih družb, ki vodijo poslovne knjige v tujini, vendar je potrebno na podlagi zahtevka davčnega organa overjene prevode poslovnih knjig in verodostojnih prepisov predložiti v določenem roku (Zakon o davčnem postopku, 2002).

V primeru računalniškega vodenja poslovnih knjig, mora davčni zavezanec zaradi raznoličnosti računalniških obdelav, posredovati dostop do programske opreme, preizkušanja programov in ugotavljanja njegove ustreznosti (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Pomeni, da mora davčni zavezanec na svoje stroške zagotavljati davčnemu organu pomožna sredstva, ki mu omogočajo čitljivost podlag.

5. Zakon v svojem petem poglavju našteva institucije, ki so dolžne dati davčnemu organu na njegovo zahtevo podatke, ki so potrebni za odmero in izterjavo davkov ter omogočiti vpogled v dokumentacijo za ugotavljanje davčnih obveznosti zavezancev. Jasno je, da mora davčni organ s temi podatki ravnati zaupno, jih ne sme objavljati ali

posredovati tretjim. Če davčni zavezanec ugotovi posredovanje podatkov davčnega organa mimo zakonito dovoljenih informacij, ima pravico uveljavljati kršitev svojih pravic.

Davčni organ posebej opredeljuje vlogo geodetskega upravnega organa glede posredovanja podatkov o vseh lastnikih, imetnikih pravice uporabe oz. uživalcih, ki jim je v katastru izračunan dohodek po stanju 31. decembra preteklega leta. Ker v omenjeni določbi ni jasno kdo je davčni zavezanec, se pojavljajo težave pri opredeljevanju zavezancev iz katastrskega dohodka. Ker gre za dvom v opredelitev, kdo je davčni zavezanec za odmero davka iz katastrskega dohodka (ali lastnik, ali posestnik, ali zakupnik) in davčni organ navadno to sam odloči, gre za samovoljno odločanje davčnega organa, zato je taka rešitev lahko v nasprotju z načelom pravne države, ki zagotavlja pravno varnost subjektov.

Zakon bi moral natančno in jasno opredeliti davčnega zavezanca za odmero omenjenega davka in s tem zadostiti bistvenemu načelu, načelu transparentnosti.

Tudi fizične osebe morajo na zahtevo davčnega organa dati podatke, s katerimi razpolagajo, če imajo ti podatki vpliv na njihovo davčno obveznost ali na izterjavo njihovega davčnega dolga oz. davčne obveznosti drugih zavezancev ali na izterjavo davčnega dolga teh zavezancev (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Navedeno torej pomeni, da morajo fizične osebe dati davčnemu organu vse podatke, s katerimi razpolagajo, če se nanašajo na njihove davčne obveznosti in vse podatke, ki imajo vpliv na to davčno obveznost oziroma izterjavo. Po drugi strani pa so te osebe dolžne dati na zahtevo davčnega organa take podatke tudi o drugih davčnih zavezancih. Nasprotje, ki se pokaže tu med določbami ZUP in ZDavP so prav v tem, ko ZDavP naloži obvezo fizičnim osebam posredovanje svojih podatkov in podatkov drugih zavezancev, če bi ti podatki imeli vpliv na njihovo davčno obveznost ali na izterjavo davčnega dolga, ZUP pa dajanje podatkov o tretjih obravnava kot pričevanje, zato se postavlja vprašanje, ali se lahko taka vprašanja naslavljajo na osebe, ki so po ZUP oproščena pričevanja.

6. Davčna tajnost je poglavje, ki davčnemu organu nalaga varovanje podatkov kot uradno tajnost.

Običajno gre za podatke, ki spadajo v varstvo osebnih podatkov in jih davčni organ (zaposleni, izvedenci in druge osebe, ki prihajajo v stik s takimi podatki) mora varovati v smislu, da jih ne sme uporabljati v druge (nedavčne) namene.

Za davčno tajnost ne gre v primeru, če prizadeti soglašajo k objavljanju podatkov oz. posredovanju teh podatkov tretjemu, razen z zakonom določenim institucijam, katerim je zaradi javnega interesa dovoljeno posredovanje teh podatkov (državna statistika, pristojni organi pregona, razni zavodi, lokalne skupnosti, državno pravobranilstvo, organi drugih držav, sodišča).

Ko je pred leti časopise poplavila vest o javno objavljenih podatkih davčnih zavezancev z najvišje neizpolnjenimi davčnimi obveznostmi, je šlo za kršitev davčne tajnosti, saj so bili ti podatki neupravičeno objavljeni.

7. Ocena davčne osnove je zadnji ukrep zoper zavezanca, ki ga lahko izvede davčni organ v davčnem postopku. Davčni organ mora prvotno ugotoviti osnovo in stopnjo v rednem ugotavljanju dejanskega stanja na temelju izvedenih dokazov. Šele, če ni mogoče ugotoviti teh temeljev z ugotovitvami dejanskega stanja po davčnem organu v sodelovanju z davčnim zavezancem, je možno določanje davčne osnove na podlagi pravil o verjetnosti. Gre za t.i. načelo subsidiarnosti, ki pomeni, da mora davčni organ opraviti cenitev davčne osnove samo takrat, ko je ne more zanesljivo ugotoviti s klasičnimi sredstvi postopka ugotavljanja, dokazovanja in spoznavanja in jih ne more točno izračunati. Tako je ocena izjemen ukrep davčnih organov, zato zakon določa pogoje, ki lahko privedejo do uporabe teh ukrepov.

Menim, da bi morali biti pri ceditvi davčne osnove vedno upravičeni vsebinski razlogi, s ciljem vsebinske pravilnosti izida, ki ga je treba ugotoviti in izračunati. Le pravilno zastavljen cilj ceditve in zadostitev pogoju dopustnosti ceditve lahko temeljito prispevata k zmanjševanju in omejevanju nevarnosti nepravilne ceditve.

Zakon o davčnem postopku torej po eni strani odreja cenitev kot potrebno za ugotavljanje davčne osnove, istočasno pa omejuje dopustnost ceditve samo takrat, ko je to potrebno in zahteva, da se mora cenitev ob upoštevanju zakonskih postopkovnih določil čimbolj približati resničnosti.

Moram pa poudariti, da cenitev v davčnem postopku pomeni ugotavljanje davčnih osnov na podlagi verjetnostnih razmišljanj in verjetnostnih zaključkov. Zahteva, da mora cenitev pripeljati do skladnosti z dejanskim stanjem, bi bila zgrešena, saj dejanskega stanja praviloma ni mogoče ugotoviti.

Davčni organ lahko za svoje trditve uporabi tudi taka dejstva, za katere domneva, da so se zgodila in ne samo tista, za katera dokaže, da so nastala. Če torej davčni organ za neko dejstvo, dejanje, stanje ali razmerje domneva, da je povzročilo davčno obveznost, bi bilo nesmiselno, če ga ne bi upoštevalo samo zaradi tega, ker ga ne more s potrebno točnostjo dokazati.

Če so pogoji za cenitev izpolnjeni, jo mora davčni organ v vsakem primeru opraviti, kar pa ne pomeni, da mora pripeljati do rezultata, ki odstopa od tistega, ki ga je predstavil davčni zavezanec, niti seveda, da bi morala cenitev v vsakem primeru pripeljati do višje davčne obveznosti. Ni nujno, da ocenjene davčne osnove odstopajo od napovedanih oz. obračunanih davčnih osnov.

Pri ceditvi nikakor ne bi smelo priti do kakršnega koli prostega preudarka davčnega organa, saj cenitev temelji na ugotavljanju dejstev in sklepanj. Ne pride pa do popolne izključitve določene mere netočnosti, ki jo je treba vzeti v zakup. To pa nikakor ne pomeni svobode, podobne pravici in obveznosti prostega preudarka. Pomembnost volje davčnega organa pa se še vedno lahko izkaže v manevrskem prostoru, ki ga kljub uporabi natančnih metod ni mogoče zožiti. Ker gre pri ceditvi za določitev davčnih osnov, torej vrednosti, ki so ob upoštevanju vseh ugotovljenih okoliščin po vsej verjetnosti pravilne, se lahko zgodi, da ni mogoče izključiti več enako verjetnih rešitev. Ker pa mora tudi v takem primeru davčni organ določiti rezultat, mora sprejeti neko odločitev, ki je odvisna tudi od volje.

Ocena davčne osnove bo utemeljena predvsem takrat, ko davčni zavezanec ne da glede danih podatkov nobenih pojasnil, ali sploh ne odda davčne napovedi ali tej napovedi ne predloži potrebnih dokumentov; ko torej davčni zavezanec v ustreznem obsegu ne izpolni zakonsko predpisanih obveznosti sodelovanja pri pobiranju oz. plačevanju davkov in ob pomanjkljivostih in nepravilnostih v poslovnih knjigah, evidencah, davčnih napovedih in davčnih obračunih.

Ker davčni organ zavezuje uporaba načina, ki je za zavezanca najbolj ugoden, mora davčni organ pred uporabo cenitve vedno uporabiti vsa sredstva za ugotavljanje dejstev in bi šele ko odpovedo vsi ustrezni postopki, moral uporabiti cenitev kot sredstvo za ugotavljanje davčne osnove. Negotovosti in nejasnosti glede ugotavljanja rezultata cenitve pa bodo toliko večje, kolikor manj je davčni zavezanec pripravljen sodelovati pri razkrivanju dejanskega in pravilnega stanja. Davčni zavezanec bi se moral zavedati, da mu lahko negotovosti in nejasnosti, ki so posledica zanemarjanja zakonskih obveznosti, precej škodijo.

Cenitev je vedno upravičena samo v primeru vsebinskih pomanjkljivosti. Če je knjigovodstvo davčnega zavezanca formalno pomanjkljivo, je treba cenitev opraviti samo, če so formalne napake take vrste, da so pomisleki o vsebinski pravilnosti utemeljeni in to le v obsegu, ki jih zahtevajo popravki ugotovljenih napak.

V vsakem primeru pa je cenitev potrebna, če davčni zavezanec poslovnih knjig ali evidenc, ki jih mora voditi, sploh ne vodi ali, če jih ne predloži, ker je poslovne knjige uničil, če davčnim organom ne dovoli vpogleda v obstoječe poslovne knjige, da bi jim preprečil inšpekcijski pregled ali, če poslovnih knjig in evidenc ni shranil. Končno je potrebna cenitev tudi, če poslovne knjige ali evidence izkazujejo težke pomanjkljivosti. Napake, ki presegajo zgolj formalne kršitve ali majhne kršitve predpisov, torej tiste, ki kljub ustreznim pomožnim izračunom, dopolnitvam in delnim popravkom onemogočajo zanesljivo ugotavljanje dejanskih izidov, so vsebinske napake in cenitev upravičujejo.

Dokazno breme pri presojanju, ali je možno na podlagi danih podatkov s strani davčnega zavezanca ugotoviti davčno osnovo je razdeljeno med davčni organ in davčnega zavezanca. Davčni organ prevzame pristojnost raziskovanja dejanskega stanja in obstoječih obveznosti zavezanca. Najpogostejši primer za oceno davčne osnove je navadno, če davčni zavezanec nima listin in ni pravilno vodil knjigovodstva; v tem primeru se mora sprijazniti z oceno davčne osnove. Pri tem bi se morala davčna uprava posluževati izvedencev, saj ni sprejemljivo, da bi oceno o določenih strokovnih okoliščinah samostojno oblikoval davčni uslužbenec, če za to ni strokovno usposobljen.

Pri tem je za večjo doslednost in za zagotovitev dejanskega stanja na podlagi kalkulacij potrebno, da ne prihaja do ocenjevanja neposrednih končnih oz. celotnih vrednosti, temveč za razčiščevanje začetnih, vmesnih in delnih elementov, ki jih po potrebi ocenimo in tako pridemo do ustreznih končnih vrednosti, ki pomenijo logičen izid. V postopku cenitve pa niso merodajne samo računске vrednosti, ampak tudi ostala dejstva, dogodki in poteki, ki pogojujejo te vrednosti.

Namen ocenjevanja je opredelitev davčnih osnov drugače, kot jih je predstavil davčni zavezanec, torej doseči njihovo sprejemljivost v takšni meri, da je podana velika verjetnost pravilnosti, cilj cenitve pa je približati se tistim dejstvom, ki se za davčnopravne namene štejejo za pomembna. Ko odpovedo druga sredstva ugotavljanja dejstev in točnega določanja davčnih osnov, je treba s pomočjo cenitve doseči približen rezultat, za katerega se domneva, da je najverjetneje pravilen. Davčni organ bi moral torej ugotoviti takšno davčno osnovo, ki je najbližje resničnemu stanju. Davčni organ bi pri tem moral upoštevati vsa pravna sredstva, ki so mu na voljo, ne pa samo dejstev, ki so mu znana na podlagi obvestil ali izjav davčnega zavezanca ali na podlagi ugotovitev kot posledica lastnih preverjanj.

Cenitveni postopek je upravni postopek, s katerim davčni organ ugotovi davčno osnovo, ki je podlaga za pobiranje davkov. Davčni organ se mora ravnati po načelu, po katerem mora raziskati in upoštevati vsa dejstva, ki so se dejansko zgodila in ki so pomembna za rezultat cenitve. Ugotovitveni postopek se ne sme zaključiti pri dokazanih dejstvih, ampak mora biti cilj postopka ugotovitev dejanskih, resničnih dogodkov. Še posebej mora davčni organ upoštevati načelo zaslišanja stranke, kar pomeni, da mora davčni organ dati davčnemu zavezancu možnost, da zavzame svoje stališče.

Metode določitve ocene davčne osnove so različne, izbira pa je odvisna od razmerij v posamičnem primeru. Metoda postane nesprejemljiva, če ne omogoča kontrole in ne zagotavlja visoke stopnje verjetnosti ocene. Bistvena metoda je metoda notranjega in zunanega primerjanja poslovanja ter metoda raziskovanja, uporabljajo pa se tudi kalkulacijska cenitev oz. cenitev na podlagi izkustvenih vrednosti in primerjalnih podatkov, metoda na podlagi izdatkov, ocenjevanja porasta premoženja zavezanca, promet z denarjem in cenitev z varnostnim pribitkom (Wakounig, 1998, str. 61). Nedopustne so tiste metode, ki bi kazale na samovoljo in arbitrarno obnašanje davčnih organov, zato morajo davčni organi upoštevati načelo vestnosti in poštenja in s tem izkazati zaupanje. Davčni organ mora ob ugotavljanju davčne osnove logično in smiselno povezati davčno obveznost in ne sme izbrati tisto davščino, ki je najbolj obremenilna. Mora pravilno podrediti dejansko ugotovitev ustrezni pravni normi. Jasnost in določnost davčnih osnov naj bi preprečila samovoljno obdavčevanje.

Davčni zavezanec je dolžan, da navede svoja utemeljena razmišljanja in zanje poda oporne točke, kar naj bi mu jamčilo, da bo davčni organ izbral ustrezno metodo cenitve in s tem prišel do pravilnega izida. Če davčni zavezanec poda ugovor na predlagano ali že izbrano metodo, mora davčni organ to upoštevati in preiti na metodo, ki bo v konkretnem primeru uspešnejša. Uspešnejša pa je tista metoda, ki zagotovi večjo mero vsebinske pravilnosti, torej bolj prispeva k približevanju izidov cenitve, ki so bližje dejanskim gospodarskim okoliščinam. Davčni zavezanec nima pravice zahtevati določene metode cenitve. Prizadevanja davčnih organov morajo biti usmerjena v to, da se že z izborom metode čimbolj približajo resnici.

Vedno pa pri izbiri metod ostane nejasno, kateri rezultat je bližje resničnosti (višji ali nižji), torej katera metoda se je bolj približala resničnosti in pravilnosti, zlasti, ker za vse metode velja, da je dejanska resničnost neznana.

Notranja primerjava poslovanja: Pri notranji primerjavi poslovanja gre za to, da primerjamo davčne osnove z večletnimi ustreznimi izidi inšpiciranega podjetja. Pri tem pa je treba zadostiti pogoju, da je mogoče zanesljivo ugotoviti primerjalne podatke vrednosti in da so v primerjalnem obdobju dejanske okoliščine ostale enake.

Bistvo notranje primerjave poslovanja je, da ugotovimo in primerjamo nabavne vrednosti prodanega blaga in stroške dela ter prihodke po proizvodnji in blagovnih skupinah.

Pri tej metodi je davčni organ v veliki meri odvisen od sodelovanja davčnega zavezanca, kajti za metodo so potrebni ustrezni dokumenti iz inšpiciranega podjetja.

Zunanja primerjava poslovanja: Lahko jo uporabimo, v kolikor davčni zavezanec odkloni sodelovanje, tako da potrebni dokazi niso razpoložljivi in do njih ni mogoče priti.

Dopustna je samo, če so objektivno izpolnjeni pogoji in razlogi za primerjavo z drugimi istovrstnimi podjetji: davčni organ tako uporabi podatke o razmerah v drugih podjetjih iste vrste, enake velikosti in z enako strukturo, ki izkazujejo enako stanje, izide inšpiciranega podjetja pa primerja z izidi primerljivih podjetij. V kolikor so izpolnjeni pogoji primerljivosti, je treba nato s pomočjo ustreznih popravkov podrobno upoštevati posamezne razmere v inšpiciranem podjetju.

Uporaba te metode je možna samo v primerih, ko prevladujejo v glavnem enake splošne gospodarske, konjunkturalne in za panogo tipične razmere in ko vlada enoten položaj na trgu. Samo v takih primerih je mogoče z ugotavljanjem pri drugih podjetjih pridobljene izide primerjati z izidi inšpiciranega podjetja in jih prenesti na inšpicirano podjetje.

Pri cenitvi na podlagi zunanje primerjave je netočnost cenitve večja kot pri notranji primerjavi poslovanja.

Pri uporabi te metode mora davčnemu zavezancu biti pojasnjeno stališče rezultatov, ki jih je davčni organ izpeljal iz inšpekcijskega pregleda z uporabo podatkov primerjalnih podjetij. Davčnemu zavezancu je potrebno zagotoviti, da izrazi svoje stališče do dokumentov, ki so bili predmet primerjave, brez navajanja imen primerjalnih podjetij, saj gre za davčno tajnost, čeprav se davčni organ ob utemeljitvi cenitve opira na njihove izide. Objaviti se smejo le splošne informacije o vključitvi primerjalnih podjetij in o primerjalnih številkah.

Kalkulacijska cenitev: V glavnem sestoji iz tega, da ob upoštevanju razmer z ugotovljeno bruto stopnjo pribitka povečamo izkazano nabavno vrednost prodanega blaga ali stroške dela in tako s pomočjo cenitve ugotovimo prihodke.

Kalkulacijske stopnje, pribitke in marže lahko dobimo iz primerjave prispelih in izdanih računov v istem podjetju v enem letu, s primerljivimi izidi istega podjetja v več letih, pa tudi s pomočjo primerjave z zunanjimi vrednostmi ali na splošno na podlagi panožnih izkušenj in ustreznih primerjalnih podatkov.

Cenitev na podlagi izkustvenih in primerjalnih podatkov: Gre za cenitev na podlagi kazalnikov, ki temeljijo na t.i. izkustvenih podatkih, ki jih uporabimo pri cenitvi.

Primerjalne podatke in kazalnike pripravljajo tudi najrazličnejše ustanove za podjetja, za notranjo kontrolo, revizijo in za uvedbo gospodarskoorganizacijskih ukrepov. Tako primerjalni kazalniki odražajo izkustvene vrednosti, za katere lahko domnevamo, da v veliki meri upoštevajo povprečne dejanske razmere in imajo lahko tako splošen pomen.

Primerjalni kazalniki davčnih organov so praviloma izpeljani iz izidov v istovrstnih podjetjih, ki se ugotavljajo zlasti na podlagi odmerjenih davkov, pregledov poslovnih knjig in poslovanja nasploh.

Odstopanje konkretnih poslovnih izidov od izkustvenih primerjalnih podatkov še ne upravičuje ceditve. Ko pa se pojavijo okoliščine, na podlagi katerih se zdi odstopanje od izkazanih poslovnih izidov verjetno, se lahko kot pomožna funkcija v postopku ceditve uporabijo primerjalni podatki, ki izhajajo iz izkušenj v panogi.

Izkustveni primerjalni kazalniki naj ne bi bili toliko namenjeni utemeljitvi ceditve, kolikor usmerjanju postopka ceditve, pa tudi preverjanju ceditve po kakšni drugi metodi.

Cenitev na podlagi življenjskih podatkov: Metoda je dopustna, če izvor sredstev fizične osebe, ki jih porabi za življenjske izdatke, ni v skladu z izkazanim poslovnim izidom in drugimi dohodki in viri, s katerimi razpolaga, torej če o financiranju svojih življenjskih izdatkov ne more dati nobenega pojasnila. Če ne more ovreči ugotovitev glede obsega življenjskih izdatkov in ne more zadovoljivo in verodostojno pojasniti izvora sredstev, obstaja domneva, da je oseba financirala izkazane življenjske izdatke obdobja z obdavčljivimi dohodki istega obdobja.

Tako se zgodi, da so na zunaj knjigovodske listine in poslovne knjige formalno pravilne, da pa utemeljeno dvomimo o vsebinski pravilnosti, ker je izkazani izid neustrezen, saj ne pokriva dejanskih življenjskih izdatkov, pri čemer davčni zavezanec ne more predložiti drugih dokazov ali verodostojno obrazložiti pokritja življenjskih izdatkov drugače kot z izkazanimi dohodki iz dejavnosti.

Če davčni organ ne more raziskati določenih virov, davčni zavezanec pa ni predložil dokazov o drugih mogočih virih, iz katerih bi lahko izviralo pokritje življenjskih stroškov, je davčni organ upravičen prišteti ocenjene zneske tistemu viru, v okviru katerega so bili ti po vsej verjetnosti doseženi.

Cenitev na podlagi nepojasnjene prirasta premoženja: Ta izračun temelji na primerjavi dejanskih prihodkov in odhodkov oz. odhodkov in izdatkov v določenem obdobju v okviru poslovne in zasebne sfere.

Davčni zavezanec lahko v določenem obdobju poveča premoženje samo iz obdavčljivih dohodkov, iz dohodkov, ki so oproščeni davka na dohodek, z odtujitvijo premoženja, iz neobdavčenih dohodkov ali iz enkratnih prilivov premoženja. Če je prirast premoženja, ki ga davčni zavezanec ne more dodatno zadovoljivo pojasniti, višji od presežka dohodkov, obstaja domneva, da nastali znesek izvira iz nepojasnenih virov in s tem iz nepojasnjene dohodka. Ta presežek navadno izvira iz zamolčanih virov. Naloga davčnega organa je tako ugotoviti, iz katerih virov izvirajo presežki. Če ni mogoče s strani davčnega zavezanca

predložiti ustreznih dokazov o domnevnem viru jasno ugotovljenega prirasta premoženja, opravljena poizvedovanja s strani davčnega organa o virih pa so bila neuspešna, je upravičena domneva, da je ocenjeni dohodek treba prišteti tisti vrsti dohodka, iz katerega najverjetneje izvira prirast premoženja.

Cenitev s pomočjo izračuna porabe denarja ali izračuna denarnega prometa: Osnovna logika je tudi pri tem izračunu ta, da davčni zavezanec v primerjalnem obdobju ne more izdati ali vložiti več denarja, kot ima dohodkov oz. prilivov iz drugih preglednih virov. Odločilno je, ali gotovina, porabljena zasebno, presega gotovinske zneske, s katerimi davčni zavezanec razpolaga iz davčnih dohodkov ali iz drugih poznanih virov.

Cenitev na podlagi varnostnega pribitka: Ta metoda je namenjena korekcijski dopolnitvi davčnih osnov, za katere lahko domnevamo, da so bile izkazane prenizko.

Varnostni pribitek ni prištete zneskov, ki ustrezajo ugotovljenim, pa ne knjižnim dogodkom, temveč prištete dodatnega zneska, v katerem morajo biti upoštevana domnevna dodatna neopracovana knjiženja.

V primeru, da davčni organ ugotovi nepopolnost v višini določenih vrednosti, se lahko s pomočjo popravkov in pribitkov na popravke približa dejanski vrednosti.

Če davčni zavezanec vodi poslovne knjige in evidence zadovoljivo, mora davčni organ pri cenitvi najprej upoštevati davčne osnove, ki jih je izkazal davčni zavezanec in te osnove popraviti z dopolnilnimi ali delnimi cenitvami. Če gre za posamezne netočnosti, če je napake oz. nepravilnosti mogoče posamično ugotoviti ali omejiti, je potrebno izhajati iz izida, izkazanega v knjigovodstvu, ki ga nato davčni organ glede na ugotovljene napake popravi in izpopolni z dopolnilno ali delno cenitvijo.

Polna cenitev pride v poštev predvsem, če davčni zavezanec kljub obveznosti ne vodi poslovnih knjig in evidenc, če jih ne predloži ali če kažejo na težje formalne pomanjkljivosti glede na načela pravilnega vodenja knjigovodstva.

Ugotavljanje davčne osnove z oceno je za davčnega zavezanca praviloma manj ugodna kot ugotavljanje davčne obveznosti na podlagi dejanskih podatkov zaradi tega, ker se davčna osnova ocenjuje na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki jih je davčni inšpektor zbral v ugotovitvenem postopku v zvezi z zavezancem in njegovimi družinskimi člani ter povezanimi osebami (podatki o številu zaposlenih, izplačanih osebnih prejemkih, prihodkih in odhodkih, vrednosti premoženja, proizvodnih zmogljivosti). Inšpektor se pri oceni davčne osnove lahko opre tudi na podatke, pridobljene pri osebah, ki opravljajo enako ali podobno dejavnost, oz. pri osebah, ki dosegajo primerljive vrste dohodkov.

Tabela 1: Metode cenitve

<i>Notranja primerjava poslovanja</i>	<i>Zunanja primerjava poslovanja</i>	<i>Kalkulacijska cenitev</i>	<i>Cenitev na podlagi izkustvenih in primerjalnih podatkov</i>	<i>Cenitev na podlagi življenjskih podatkov</i>	<i>Cenitev na podlagi nepojasnjene prirasta premoženja</i>	<i>Cenitev s pomočjo izračuna porabe denarja ali izračuna denarnega prometa</i>	<i>Cenitev na podlagi varnostnega pribitka</i>
- primerjajo se razmere v inšpiciranem podjetju	- primerjajo se razmere v primerjalnih podjetjih	- temelji na načelu primerjave	- uporabijo se kazalniki več podjetij, ki so pridobili neko splošno veljavnost	- temelji na življenjskih izdatkih zavezanca	- ne upoštevajo se odlivi sredstev, temveč spremembo celotnega premoženja (prirast in odtujitev)	- celotni denarni izdatki morajo biti pokriti z denarnimi prilivi iz razpoložljivih virov	- ni samostojna metoda cenitve
- primerjajo se razmere v različnih časovnih obdobjih	- je problematična, saj absolutna primerljivost glede lokacije, strukture kupcev, ... ni mogoča	- iz razmerja med nabavno in prodajno ceno lahko na podlagi nabavne vrednosti prodanega blaga sklepamo o prihodku		- davčni organ preveri izdatke zavezanca, njegove družine	- osnova za cenitev je nepokriti prirast premoženja	- nepokriti denarni izdatki tvorijo osnovo za cenitev	- izhodišče niso knjiženi dogodki
- lahko se primerjajo tudi istovrstne stične točke	- je problematična zaradi varovanja davčne tajnosti	- najpomembnejše kalkulacijske metode so:					- obstaja domneva, da še nadaljnji dogodki niso dokumentirani
	- neobjava imena primerjalnega podjetja ne pomeni pomanjkljivosti postopka	- izračun pribitka					- varnostni pribitek naj bi pokrila preostala negotovost
		- količinski izračun					
		- časovni izračun					
		- izračun pokritja					

Vir: Wakounig, 1998, str. 78-79.

Naj poudarim, da se ugotavljanje ocene davčne osnove lahko prične le ob izpolnjenih predpostavkah ZDavP. Če ni obrazloženo, zakaj se pristopa k oceni davčne osnove, manjkajo z zakonom določene predpostavke, iz česar sledi, da je odločba o oceni izpodbojna.

Inšpekcijski pregled poslovanja: Davčni inšpektor lahko poleg preverjanja zakonitosti poslovanja zavezanca, pogleda tudi globlje in temeljiteje. Pregleda lahko elemente, ki so bili uporabljeni za določitev posamezne davčne osnove, lahko uporabi primerljive podatke iz gospodarskega okolja in druge elemente, s katerimi si lahko pomaga pri določitvi prave davčne osnove.

Zgoraj navedene različne metode pregleda se v nobenem primeru ne uporabljajo v čisti obliki. Večinoma gre za mešanje in medsebojno prepletanje različnih metod. V takem primeru lahko davčnemu organu nudijo kritje za ugotovljen inšpekcijski rezultat, saj do njega pride iz različnih zornih kotov in na različne načine. Tako lahko posamezne metode inšpekcijskega pregleda posamično in medsebojno jamčijo za njegov pravi izid.

Neposredne inšpekcijske metode pretežno zajemajo konkretno preverjanje listin, kajti do natančnih ugotovitev lahko pridemo samo s pomočjo ustreznih listin. Težišče inšpekcijskega pregleda je na določenih skupinah dejstev in časovnih obdobjih. V območju neposrednega dosega je tudi pridobivanje informacij od davčnega zavezanca, lahko pa tudi od tretjih oseb. Bolj ko so ugotovitve o konkretnih potekih netočne, bolj se davčni organ pri delu opira na dodatne, dopolnilne in včasih tudi delne cenitve.

Posredne inšpekcijske metode pa izhajajo iz konkretnih števil, pri katerih so potrebni dodatno tudi kontrolni izračuni, ki konkretni poslovni izid primerjajo z drugimi in tako omogočajo ustrezna sklepanja o davčni pravilnosti. Gre za računske, gospodarske metode, metode primerjave poslovanja in kontrole sistema. Pri računskih gre za to, da davčni organ uporabi podatke iz računovodstva in jih z davčnega vidika razčleni ter obdela. Gospodarske metode služijo zajemanju kontrole celotnega poslovnega obsega in celotnega finančnega poslovanja, pri primerjavi poslovanja pa gre za primerjanje kazalnikov ali za preverjanje s primerjalnimi podatki. Kontrola sistema pa se uporablja pri večjih oz. velikih podjetjih, v katerih se preverja pravila računovodsko-računalniškega postopka, ki so odgovorna za pravilno uporabo dejstev.

Pri vsaki davčni obdelavi podatkov pa je v določenem obsegu potrebno tudi ocenjevanje, saj je večinoma odločilnega pomena ne samo preteklost, ampak tudi prihodnji razvoj. Samo v primeru, če gre za večje razlike in, če računovodski podatki podjetja za namene obdavčitve ne zadoščajo, ker so pomanjkljivi ali nepopolni, se lahko cenitev uporabi ne samo za kontrolo, temveč tudi za določanje davčnih osnov, praviloma pa davčni organ cenitev uporablja za kontrolo davčnega izida. Kadar je knjigovodstvo formalno in vsebinsko pravilno in davčni organ tega ne izpodbija, ni mogoče davčne osnove določiti s cenitvijo, saj bi v tem primeru bilo kršeno pravilo, da mora obdavčitev temeljiti na pravilnem knjigovodstvu.

Ker je poznavanje določil o davčnem postopku še posebej pomembno, predvsem pri obisku davčnega inšpektorja, bom skušala predstaviti potek davčnega postopka kronološko, tako kot posamezna dejanja opravljajo davčni inšpektorji oz. davčni zavezanci, to je od najave davčnega inšpektorja do pritožbenih postopkov in uporabe izrednih pravnih sredstev.

Postopek kontrole se vsebinsko razlikuje od postopka inšpekcijskega pregleda. Davčni kontrolor preverja pravilnost in pravočasnost vlaganja davčnih napovedi in davčnih obračunov ter obračunavanja in plačevanja davkov na podlagi obrazcev in drugih predpisanih podatkov. Gre navadno le za preverjanje nekega posameznega dejstva, ne pa za preverjanje celotnega obračuna. Pri inšpekcijskem pregledu, ki obsega preverjanje pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja davkov, preverjanje poslovanja davčnih zavezancev, preverjanje knjigovodskih in drugih evidenc, ugotavljanje prijavljenih dohodkov ter odrejanje ukrepov, pa gre praviloma za poglobljeno preveritev celotnega davčnega obračuna oz. pravilnosti in pravočasnosti obračunavanja dajatev.

Davčno inšpekcijo lahko opravlja le pooblaščen uradna oseba-davčni inšpektor na območju svojega davčnega urada, v nekaterih primerih tudi zunaj svojega delovanja, če gre za sodelovanje med davčnimi uradi iz različnih območij. Davčni inšpektor se mora ustrezno izkazati s službeno izkaznico (Centa Debeljak, 2002, str. 63-67).

Davčni inšpektor bi med inšpekcijskim postopkom moral svoje delo opravljati nepristransko, saj je njegova naloga ugotoviti dejansko stanje in vsa dejstva, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločbo.

Davčni inšpektor svoj pregled opravlja samostojno, navadno v poslovnih prostorih davčnega zavezanca oz. če se poslovne knjige vodijo pri pooblaščenih osebi za vodenje poslovnih knjig, tudi pri tej osebi. Oseba, pri kateri se opravlja pregled mora davčnemu inšpektorju zagotavljati nemoteno opravljanje pregleda. Gre za zagotavljanje ustreznega prostora za pregled poslovnih knjig, uporabo računalnika in ostalih naprav ter ustreznega osebja za morebitna pojasnila.

Ker se inšpekcijski pregled smatra za uvedbo davčnega postopka, pridobi davčni zavezanec lastnost stranke v postopku, davčni organ pa mora poskrbeti, da so pri postopku navzoče vse osebe, na katerih pravice ali pravne koristi bi lahko vplivala izdaja odločbe (Centa Debeljak, 2003, str. 190-193).

Inšpekcijski pregled se navadno začne z ustno (telefonsko) najavo davčnega inšpektorja. Davčni inšpektor se navadno izkaže z davčno izkaznico in po opravljenem predhodnem pogovoru, navadno z osebo, pristojno za vodenje poslovnih knjig, prične s pregledom. V kolikor stranka ne želi sodelovati z davčnim inšpektorjem, jo lahko davčni organ denarno kaznuje in ugotovi davčno osnovo z oceno, kar je za stranko navadno manj ugodno.

Davčni inšpektor z davčnim zavezancem praviloma opravi uvodni razgovor, na podlagi katerega si ustvari predstavo o njegovih poslovnih dejavnostih, delovanju računovodskega sistema in načinu vodenja poslovnih knjig. V uvodnem pogovoru inšpektor davčnega zavezanca praviloma povpraša o osnovnih podatkih, davčni zavezanec pa lahko določi

osebe, ki bodo pooblašene za dajanje pojasnil in predlaganje podatkov o posameznih poslih davčnega zavezanca. Davčni inšpektor tako na podlagi uvodnega razgovora z davčnim zavezancem določi težišče inšpekcijskega pregleda, zato je smiselno, da se nanj davčni zavezanec dobro pripravi in natančno predstavi svojo dejavnost in poslovanje ter nakaže morebitne posebnosti zaradi narave svoje dejavnosti (Centa Debeljak, 2003a, str. 119-121).

Ko davčni inšpektor določi težišče inšpekcijskega pregleda, kar naredi na podlagi zbranih podatkov in informacij, vodenih pri davčnem organu in podatkov, pridobljenih v uvodnem razgovoru z davčnim zavezancem in ogledom poslovnih prostorov ter opredeli področja, na katerih bo natančneje pregledal računovodske podatke in evidence, davčnemu zavezancu naloži predložitev poslovnih knjig, predpisanih evidenc in druge zahtevane dokumentacije.

V kolikor davčni inšpektor opravlja celovit pregled zahteva poleg listin, ki dokazujejo pravni status zavezanca in drugih listin, s katerimi se zagotavlja istovetnost oseb pri inšpekcijskem pregledu tudi obračun davka od dobička pravnih oseb, glavno knjigo, blagajniške dnevnike, prejete in izdane račune, evidence materialnega knjigovodstva, obrazce REK, poročila o popisu osnovnih sredstev in obračun amortizacije ter druge pogodbe in evidence, s katerimi davčni zavezanec dokazuje pravilnost davčnega obračuna. Končna presoja glede predložitve poslovnih knjig in predpisanih evidenc pa je odvisna od davčnega inšpektorja, ki vodi pregled (Centa Debeljak, 2003a, str. 119-121).

Davčni inšpektor se lahko odloči tudi za zaseg poslovnih knjig, kadar je to potrebno za zavarovanje dokazov, za natančno ugotovitev nepravilnosti ali, če davčni zavezanec uporablja listine za kršitve. Davčni inšpektor navadno vse zaseženo tudi natančno popiše, da se izogne pripombam davčnega zavezanca, da mu zaseženo ni bilo v celoti vrnjeno.

8. Najobsežnejše poglavje je poglavje o izvršbi, ki izvršilni postopek definira kot procesno delovanje, ki naj s pomočjo državnih prisilnih sredstev vzpostavi med dolžnikom in upnikom takšno zunanje stanje, kakršnega ima upnik pravico zahtevati na podlagi izvršilnega naslova. Pri tem mora davčna uprava upoštevati načelo upoštevanja osebnega dostojanstva dolžnika in načelo sorazmernosti, kar pomeni uporabo blažjega ukrepa za doseganje istega namena.

Postopek prisilne izterjave davčnih obveznosti je enotno urejen tako za fizične kot tudi za pravne osebe.

Za izvršilni sklep ni nujno, da se nanaša le na denarno izterjavo, lahko tudi nalaga, da dolžnik nekaj stori ali opusti. V primeru, da gre za denarno izterjavo, denarna obveznost zajema glavnico z dodatnimi stranskimi storitvami, npr. stroški postopka, kaznimi in zamudnimi obrestmi. Določen vrstni red izplačil iz prisilno izterjanih obveznosti je v škodo davčnemu zavezancu, saj se najprej poravnajo stroški prisilne izterjave, nato zamudne obresti, nazadnje pa še davčni dolg. Tako zamudne obresti tečejo dokler dolg ni v celoti poravnan. Praviloma bi moral biti najprej poplačan davčni dolg, nato šele stranske obveznosti.

Pred izdajo sklepa o prisilni poravnavi mora davčni organ opozoriti dolžnika in mu omogočiti določen rok, za izpolnitev obveznosti, saj je prisilno ravnanje države podano le, če je nujno. Ker pa zakon glede zapadlosti dolga določa, da je odločba izvršljiva takoj, torej da pritožba ne zadrži izvršitve, mora davčni zavezanec dolg takoj poravnati. Ker ga davčni organ z odločbo navadno preseneti, mu da možnost, da zahteva odlog plačila.

Pri opravljanju prisilne poravnave mora davčna uprava upoštevati ustavno pravico varstva dostojanstva človeka, ki se nanaša zlasti na prepoved poseganja v življenje, zdravje in telesno integriteto. Zagotovljena mu mora biti pravica do časti in dobrega imena, pravica do osebne identitete, do lastne podobe, do pisemske tajnosti, do osebnega življenja in duševne integritete. Posebno varstvo mora biti dano nedotakljivosti stanovanja.

Z določbo zakona o izvzetju določenih prejemkov zavezanca je varovano načelo socialne države in varovanje eksistence dolžnika. Nekateri razlogi so socialne narave, ki predstavljajo eksistenčni minimum zavezancev, drugi pa predstavljajo stvari, ki so nujno potrebne za opravljanje dejavnosti.

Najpogosteje se pri davčnih zavezancih dogaja, da želijo z odtujevanjem stvari oškodovati davčnega upnika tako, da sklenejo darilno pogodbo in predmet prenesejo v korist zakonca ali otrok. Davčna uprava se je v takih primerih delno zavarovala s tem, da ima možnost izpodbijati tiste pogodbe, ki so bile sklenjene v zadnjem letu, če so povzročile nemožnost izterjave davčnega dolga.

Institut neizterljivosti davčnega dolga je v davčnem postopku urejen zelo strogo, in sicer se davčni dolg šteje za neizterljivega, če je davčni dolžnik (fizična oseba) umrl in ni pustil niti premičnega niti nepremičnega premoženja, iz katerega bi se mogli davki izterjati, če ne gre za davčno obveznost, ki se prenese na pravne naslednike. Pri pravnih osebah se dolg šteje za neizterljivega, če ga ni mogoče izterjati od njih niti iz jamstva in zavarovanja dolga ter od pravnega naslednika.

Zakon je tudi skrajšal rok za pritožbo zoper sklep o prisilni poravnavi na 8 dni (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Pri prenosu davčne terjatve v primeru spremembe subjekta v pravnem razmerju, t. j. osebni nastop družbenikov kot novih dolžnikov nasproti upnikom izbrisane družbe se lahko zgodita dve pravni situaciji (gre za zakoniti prevzem dolga, ko upniki ne ugovarjajo proti sklepu o izbrisu). Pri prvi, ko že obstaja upravna odločba, ki je dosegla prejšnjega davčnega dolžnika in so izbrisani družbi že odmerjene obveznosti s pravomočno izvršljivo odločbo, se lahko dolg uveljavlja tudi zoper nove dolžnike. ZDavP sicer dopušča možnost pritožbe na sklep prisilne izterjave, vendar ta ne more izpodbijati odločb, ki se izvršujejo. V primeru, da je postopek prisilne izterjave že v teku zoper prejšnjega dolžnika, davčni organ postopek ustavi in uvede postopek prisilne poravnave zoper novo odgovorno osebo (Bukovec, 2001, str. 31-32).

Druga pravna situacije pa velja za primer, ko zoper izbrisano družbo postopek odmere obveznih dajatev še ni končan. V tem primeru mora davčni organ prekiniti postopek odmere zoper izbrisano družbo in ga nadaljevati, ko novi družbeniki v družbo vstopijo. S prevzemom dolga preidejo učinki dolga na novega dolžnika, ki ima pravico do ugovorov in jih lahko v postopku uveljavlja. Omogočeno mu mora biti podajanje ugovorov in možnost pritožbe.

9. V kolikor davka ni bilo mogoče izterjati iz premoženja dolžnika, se ta izterja iz premoženja ožjih družinskih članov, vendar le do vrednosti, ki so ga dobili od dolžnika v letu oz. po letu, v katerem je davčni dolg nastal (Zakon o davčnem postopku, 2002). Poroštvo ima tako namen omejiti možnost davčnega dolžnika, da se izogne izterjavi davkov tako, da odsvoji premoženje ožjim družinskim članom ali drugim osebam. V konkretnem primeru mora davčna uprava upoštevati tudi ustavno določbo o posebnem varstvu družine, materinstva, očetovstva, otrok in mladine.

10. V kolikor bi davčni zavezanec predložil dokaze, da bi se z izterjavo resno ogrozilo preživljanje davčnega zavezanca in njegovih družinskih članov, ima davčna uprava možnost, da dolg v celoti ali delno odpiše (Zakon o davčnem postopku, 2002). Lahko pa davčni dolžnik z vložitvijo vloge in potrebnimi dokazili zaprosi za odlog oz. obročno odplačevanje dolga. Za ta čas se zamudne obresti ne obračunavajo, saj bi se tako še dodatno obremenilo dolžnika, ki je že itak v stiski.

Nesmiselno se mi zdi, da je zakon iz možnosti obročnega odplačevanja izvzel davek na dodano vrednost, trošarine, davek od dobička iz kapitala, davek od dohodka iz dejavnosti in davek na promet nepremičnin in to utemeljil z mnenjem, da davčni zavezanec zaradi omenjenih davkov ne more priti v težak socialni položaj.

11. V kolikor obstaja nevarnost, da bo zavezanec onemogočil ali znatno otežkočil izpolnitev davčne obveznosti ali razpolagal s premičnim premoženjem, iz katerega bi se obveznost izterjala, lahko davčni organ še pred izdajo odločbe poda začasen sklep za zavarovanje izpolnitve davčne obveznosti (Zakon o davčnem postopku, 2002). Namen onemogočanja je potrebno ugotoviti z dejanskimi okoliščinami; gola domneva ne zadošča za izdajo začasnih odločbe. Davčna uprava pa mora biti pozorna, da predlaga omejitve samo in izrecno glede premoženja, ki lahko podleže rubežu v izključni lasti davčnega dolžnika. V primeru poseganja v skupno lastnino zakoncev je potreben sodni postopek, ki lahko davčno izterjavo močno zavleče.

12. ZdavP je tudi postavil načelo, da se davčnemu zavezancu ali komu drugemu, ki je na račun davka, obresti, denarne kazni ali stroškov plačal več, kot je bil dolžan plačati po pravnomočni odločbi ali po davčnem obračunu, preveč plačani znesek vrne v 30 dneh od vročitve odločbe oz. od vložitve zahtevka za vračilo po davčnem obračunu (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Če je davčnemu zavezancu v tem času nastal davčni dolg, se vračilo davka nameni za poplačilo dolga, morebitni preostanek pa se mu vrne.

ZdavP določa tudi pravico do obresti od preveč plačanih davkov, in sicer davčnemu zavezancu pripadajo od neupravičeno odmerjenega ali preveč odmerjenega davka obresti po obrestni meri, določeni z zakonom, ki ureja obrestno mero zamudnih obresti, od dneva plačila davka (Zakon o davčnem postopku).

Načeloma naj bi to veljalo tudi za dohodnino. Načeloma zato, ker gre pri dohodnini zaradi letnih vplačil akontacij za poseben primer, saj ni moč pred odmero dohodnine ugotoviti, kdaj je nastalo preplačilo.

13. Določen je splošni petletni zastaralni rok: za odmero davka, za izterjavo davka in zahtevka za vračilo plačanega davka, obresti in stroškov prisilne izterjave.

Pravica do odmere davka zastara v petih letih po poteku leta, v katerem bi bilo treba odmeriti davek. Pravica do izterjave davka, obresti ter stroškov prisilne izterjave zastara v petih letih po poteku leta, v katerem bi jih bilo treba izterjati. Pravica zavezanca do vračila plačanega davka, obresti in stroškov prisilne izterjave, ki jih ni bil dolžan plačati, zastara v petih letih po poteku leta, v katerem jih je plačal (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Davčni organ zastaranje ugotavlja z odločbo, po uradni dolžnosti.

Pri vsaki ustavitvi teka zastaranja začne znova teči zastaralni rok, vendar pravice do odmere, izterjave in vračila ni v nobenem primeru več mogoče uveljaviti, ko poteče deset let od dneva, ko je zastaralni rok prvič prišel teči (absolutni rok).

2.1.2. Drugi del

14. Davčni zavezanec je pri plačevanju davka pogojen z dvema fazama davčnega postopka in tremi načini plačevanja davka.

V prvi fazi davčnega postopka gre za to, da davčni organ davek obračuna in s tem konkretizira davčno obveznost. Na ta način ugotovi davčno osnovo z upoštevanjem vseh oprostitev in olajšav ter uporabo davčne stopnje. Tej fazi sledi faza plačila, v kateri se davek pobere. V ta namen je izdana odločba, opremljena s pravnim poukom glede roka plačila in morebitne pritožbe.

Pri plačevanju davka razlikujemo tri načine:

- *plačevanje na podlagi odločbe o odmeri davka, ki jo izda davčni organ*

Davčni organ ugotovi davčno obveznost na podlagi zavezančeve davčne napovedi. Pri tem se predpostavlja ustrezna raven davčne morale in izobrazbe davčnih zavezancev, hkrati pa ustrezna strokovna raven davčne uprave in njena objektivnost v davčnem postopku. Da

morajo stranke pred upravnim organom govoriti resnico določa tudi ZUP, ki v svojem 11. členu strankam nalaga, da morajo pred organom govoriti resnico, kar predstavlja temeljno načelo upravnega postopka. Takšna določba stranki prepoveduje navajanje neresničnih dejstev, kar bi lahko privedlo do vsebinsko nepravilne odločbe (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001).

Podatki v davčni napovedi ne smejo privedi davčnega organa v zmotu, t.j., da predstava davčnega organa ne ustreza stvarnosti.

- plačevanje na podlagi obračuna, ki ga izvrši zavezanec sam, t.i. samoobdavčitev

Uporabljajo ga predvsem samostojni podjetniki posamezniki in pravne osebe pri obdavčitvi večine splošnih in posebnih trošarin, obdavčitvi dobička, za socialne prispevke in podobno. Zavezanec izdelava davčni obračun, ugotovi davčno osnovo in praviloma vplača akontacijo ali poravnava dokončno obveznost na določene račune. Tudi tu velja načelo govorjenja resnice pred upravnim organom.

- plačevanje na podlagi obračuna in plačila, ki ga za zavezanca izvrši izplačevalec
Obračun davka po odbitku predstavlja najpomembnejši način obračunavanja in plačevanja davkov. Gre v bistvu za ugotavljanje davčne osnove pri viru dohodka, t.j. pri delodajalcu oz. izplačevalcu dohodkov.

Določbe ZUP o vročitvi veljajo tu, če izplačevalec osebnega prejemka oz. dohodka, od katerega je potrebno obračunati davek po odbitku, le tega ni plačal v roku, niti po poteku roka. Davčni organ izda davčno odločbo, s katero naloži plačilo neplačanega davka z zakonitimi zamudnimi obrestmi.

15. Dohodnina se šteje za najpravičnejši davek, ker najbolj upošteva načelo davčne enakomernosti. Gre za osebni davek in za obdavčitev vseh vrst dohodkov fizičnih oseb z eno vrsto davka.

Omeniti moram, da ZUP ne razlikuje med nevloženo in nepravočasno vlogo. Konkretno za dohodninsko napoved velja, da je nepravočasno vložena napoved tista, ki jo zavezanec vloži v dveh mesecih po 31. marcu, za nevloženo napoved pa se smatra tudi, če jo zavezanec vloži po dveh mesecih po 31. marcu oz., če je nikoli ne vloži (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Načelo ekonomičnosti pri vodenju davčnega postopka se izkaže tudi, ko davčni organ od zavezancev, katerih edini vir dohodnine je pokojnina, prejeta od Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje oz. katerih osebni prejemki in dohodki, ki so vir dohodnine, ne presegajo zneska neobdavčljivih dohodkov, to je 11% povprečne letne bruto plače zaposlenih v Republiki Sloveniji, ne zahteva predložitve dohodninske napovedi (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Poglavje »Nadzor nad izvajanjem Zakona o splošnem upravnem postopku in posebnim upravnim postopkom« pride v poštev v primeru, da davčni organ ne upošteva objektivnega

roka 31. oktober kot tistega, ki je podan za odmero dohodnine. Imenovano poglavje obravnava delo in nadzor upravnih inšpektorjev nad delom upravnih organov; le ti lahko v primeru zakasnitve pri izdaji odločbe predlagajo uvedbo disciplinskega postopka zoper uradno osebo (Zakon o davčnem postopku, 2002; Hlastec, 2002, str. 13-18).

Načelo prostega preudarka se v tem poglavju najbolj pokaže pri odložitvi plačila enega ali več obrokov iz naslova davka od dohodka iz kmetijstva za čas do šest mesecev. Odločanje po prostem preudarku postavlja najbolj izrazito v ospredje načelo sorazmernosti, ki organ zavezuje, da pravic in obveznosti ne priznava po svoji presoji kakor kdaj, ampak v enakih primerih enako, v različnih pa toliko različno, kolikor je to sorazmerno z razlikami. Odstop od navedenega pomeni odstop od načela zakonitosti in torej arbitrarnost in samovoljnost, ki je načelo pravne enakosti ne dovoljuje.

16. Uvedba davka na dediščine in darila se utemeljuje s tem, da se poveča davčna zmogljivost dediča ali obdarjenca, da plača davke oz. gre za dohodek, ki je pridobljen z lahkoto. Gre tudi za uresničevanje načela pravne države, saj se s progresivno tarifo davek povečuje. Uvrščamo ga med prometne davke, ki se formalno vežejo na nek akt pravnega prometa premoženja.

Davek od premoženja je z uvedbo dohodnine deloma izgubil svoj pomen, se ga pa še vedno uporablja za obdavčitev stavb, delov stavb, stanovanj, garaž, prostorov za počitek in rekreacijo in plovnih objektov dolžine najmanj 8 metrov, ki jih posedujejo fizične osebe (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Plačilo davka na dobitke od iger na srečo mora izvršiti prireditelj igre (pomožni davčni organ) ob izplačilu dobitka., oproščeni pa so posamezni dobitki do določene višine (Zakon o davčnem postopku, 2002).

17. Davek na promet nepremičnin se plačuje od prometa nepremičnin, t.j. od vsakega odplačnega prenosa lastninske pravice na nepremičnini. Zavezanec za plačilo davka je prodajalec nepremičnine (Zakon o davčnem postopku, 2002).

V primeru, da je zavezanec dal neresnične podatke o prodajni ceni in mu je bila izdana nova odločba v obnovljenem postopku, se obnova izvede po ZUP.

18. Za davek od dobička pravnih oseb ZDavP določa samoobdavčitev kot način obračunavanja in plačevanja davka.

V primeru združitve podjetij mora vračilo oz. plačilo davka opraviti pravni naslednik davčnega zavezanca. Gre za davčno univerzalno sukcesijo, ki jo tudi ZUP, kot subsidiarni zakon določa. V svojem 50. členu pravi, da če pravna oseba preneha, se postopek nadaljuje, če gre za pravico, obveznost ali pravno korist, ki lahko preide na pravne naslednike (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001).

19. Z DDV se obdavčuje blago in storitve v vseh fazah proizvodno-distribucijskega prometa, torej od proizvajalca preko trgovca do končnega potrošnika. DDV temelji na izhodišču, da se v vsaki fazi oz. pri vsakem posameznem prometu istovrstnega blaga ali storitve, obdavči le vrednost, ki je bila blagu ali storitvi dodana v tej fazi prometa. Zavezanec za DDV obračuna in plača torej dejansko le davek, ki bremeni vrednosti, ki je bila dodana v njegovi fazi proizvodnje ali prodaje. Zavezanec za davek na dodano vrednost sam obračunava in plačuje davek.

Davčni zavezanec mora obračun davka predložiti zadnjega dne naslednjega meseca po poteku davčnega obdobja ne glede na to, dali je za obdobje, za katerega predloži obračun, dolžan plačati DDV (Zakon o davčnem postopku, 2002).

20. Trošarine predstavljajo najstarejšo obliko davka na porabo. So analitični davki, ki obdavčujejo posamično določene proizvode (alkohol in alkoholne pijače, tobačne izdelke, mineralna olja, pline). Gre za samoobdavčitev, saj trošarinski zavezanec sam obračunava in plačuje trošarino.

21. Zakon obravnava tudi obračunavanje in plačevanje prispevkov pokojninskega in invalidskega zavarovanja, obveznega zdravstvenega zavarovanja, starševskega varstva in zaposlovanja ter posebej plačevanje prispevkov za programe RTV Slovenija (Zakon o davčnem postopku, 2002).

Če prispevek za program RTV Slovenija ni bil plačan v roku, ki je določen, javni zavod uvede zoper izvedenca prisilno izterjavo, razen v primeru, ko gre za prisilno izterjavo iz premožnega premoženja, ko izterjavo opravijo pooblaščen delavci davčnega organa.

Dolžnost zavezanca je tudi, da davčnemu organu dostavi obračun prispevkov in plačilnih list za zasebnike najkasneje na dan izplačila osebnih prejemkov.

2.2. UPRAVNI POSTOPEK

Bistvene naloge pri izvajanju ZUP so (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001):

- da se ta zakon uporablja enotno na celotnem področju svoje veljave,
- da se zagotavlja pravna varnost občanov,
- da se varuje javni interes in spoštuje osebne interese strank.

Ta pravila bi morala veljati tako za splošni, kot tudi za posebne upravne postopke, med njimi tudi za davčni postopek. Navedene naloge se medsebojno prepletajo, saj enotna uporaba zakona na celotnem področju pomeni tudi pravno varnost strank, pravna varnost strank pa pomeni spoštovanje osebnih interesov strank. Organ mora v postopku stranki omogočiti čim lažje uveljavljanje pravic, poskrbeti pa mora, da to ne gre v škodo javne koristi.

Ločimo splošni upravni postopek in posebne upravne postopke.

Za splošni upravni postopek je značilno:

- da velja za odločanje o upravnih stvareh na najrazličnejših upravnih področjih,
- da velja za vse organe, ki odločajo o konkretnih upravnih stvareh, torej ne glede na to, kateri organ odloča o upravni stvari.

ZUP določa enak procesni položaj strank v različnih upravnih stvareh z urejanjem posameznih vprašanj postopka s posebnimi zakoni na posameznih upravnih področjih. Najobsežnejši posebni upravni postopek predstavlja ZDavP. Moja naloga bo tako tudi v tej točki predstaviti tiste določbe, ki jih bo primerjava med tema dvema zakonoma pokazala za različne.

ZUP že v prvem poglavju opredeli temeljna načela splošnega upravnega postopka, ki so tudi osnovna načela davčnega postopka.

Temeljna načela so osnova in hkrati nujna procesna jamstva stranki in tudi ključne obveznosti organa do stranke; usmerjajo delovanje organa in stranke v postopku. Ker so izpeljava najvišjih pravil demokratičnega postopanja pravno urejene države, jih je večina izpeljanih iz Ustave Republike Slovenije, zato jih je potrebno upoštevati.

Temeljna načela so tudi obvezna razlagalna pravila za uporabo posameznih procesnih institutov ZUP in posebnih upravnih postopkov, kot je davčni postopek (Centa Debeljak, 2003c, str. 96-98).

Nekatera posebna temeljna načela, na katerih sloni odločanje o davčnih stvareh in so specifična za davčni postopek sem razbrala iz ZdavP, temeljna načela upravnega postopka pa iz ZUP. Primerjava je prikazana v tabeli 2 (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001; Zakon o davčnem postopku, 2002).

Tabela 2: Dopolnitev temeljnih načel, ki so opredeljena v ZUP¹ s tistimi iz ZDavP²

Temeljna načela po ZUP	Temeljna načela po ZDavP
<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Načelo zakonitosti in odločanje po prostem preudarku</i> od upravnih organov zahteva, da spoštujejo zakone in druge predpise. ▪ <i>Načelo varstva pravic občanov in varstva javnih koristi</i> nalaga državnim organom, da omogočijo stranki čim lažje uveljavljanje in zavarovanje svojih pravic, vendar ne v škodo splošnega interesa in pravic tretjih. ▪ <i>Načelo materialne resnice</i> in s tem ugotavljanje resničnega dejanskega stanja. Organ mora ugotoviti nedvoumno materialno resnico. ▪ <i>Načelo zaslišanja stranke</i> kot dana možnost vsem strankam, da se izjavijo o vseh dejstvih in okoliščinah, pomembnih za odločbo. ▪ <i>Načelo proste presoje dokazov</i> nalaga uradni osebi vestnost in skrbnost pri presoji vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj. ▪ <i>Načelo dolžnosti govorjenja resnice in poštene rabe pravic</i> pravi, da morajo stranke pred organom govoriti resnico in pošteno uporabljati priznane pravice. ▪ <i>Načelo samostojnosti pri odločanju</i> uradni osebi omogoča samostojno opravljati dejanja. ▪ <i>Načelo pravice pritožbe</i> s strani stranke zoper odločbo, izdano na prvi stopnji oz. nedopustnost pritožbe samo, če je na drug način zagotovljeno varstvo pravic. ▪ <i>Načelo ekonomičnosti</i> pa predpisuje vodenje postopka hitro, s čim manjšimi stroški in čim manjšo zamudo. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Načelo materialnega davčnega prava</i> velja za zakonodajalca pri sprejemanju davčnih zakonov in za davčne organe, ki odločajo o individualnih stvareh. ▪ <i>Načelo zakonskega pridržka</i> pridržuje normiranje javnih bremen (davki, prispevki, carine) izključno z zakonom. Interna navodila upravnih organov podrejenim organom ne morejo stopiti v veljavo, ker niso objavljena v Uradnem listu. ▪ <i>Načelo enakosti</i> obravnava enako pravno normo v enakem dejanskem stanu. Zagotovljena mora biti enakost strank v postopku pred državnimi organi. ▪ <i>Načelo sorazmernosti</i> narekuje, da ni mogoče uveljavljati strožjih ukrepov v primeru, da se da namen doseči z blažjimi ukrepi. ▪ <i>Načelo pravne države</i> in njih uporaba za zagotavljanje pravne varnosti davčnih zavezancev tako, da davčni predpis ne more biti določen izven ali v nasprotju z zakonom. ▪ <i>Načelo ustavne meje obdavčitve</i> zahteva od države zagotavljanje eksistenčnega minimuma, saj je davčno preobremenjevanje v nasprotju z ustavo. ▪ <i>Načelo lastninske pravice</i> govori o tem, da z davki ni mogoče poseči v bistvo lastninske pravice. ▪ <i>Načelo preiskovanja</i> obvezuje davčni organ in udeležene k ugotavljanju resnice, presojanju dokaznega materiala in pravico stranke biti zaslišana. ▪ <i>Načelo zakonitosti</i> veže delo upravnih organov na ustavo in zakon.

Vir: Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001

Zakon o davčnem postopku s komentarjem, 2002

¹ Zakon o splošnem upravnem postopku. Ljubljana : Založba GV, 2001. 872 str.

² Zakon o davčnem postopku s komentarjem. Lesce : Založba Oziris, 2002. 367 str.

ZUP, ki sicer predstavlja enotna pravila upravnega postopka, pa v 3. členu dovoljuje, 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 (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001).

Zaradi specifičnosti nekaterih upravnih področij in zaradi zagotovitve smotrnejše uveljavitve pravic se lahko upravni postopek prilagodi. Opozoriti moram, da se lahko posebni upravni postopek predpiše le z zakonom in samo za ureditev posameznih vprašanj upravnega postopka, ne more se pa na ta način urediti celoten postopek. Pravila posebnega upravnega postopka bi morala biti v skladu s temeljnimi načeli splošnega upravnega postopka, kar za davčni postopek kot posebni upravni postopek ne velja popolnoma, zato prihaja v praksi večkrat do nejasnosti in nedoslednosti.

Največ spora med davčnimi organi in zavezanci zbuja odločitve o prosti presoji dokazov. ZUP uveljavlja načelo proste presoje dokazov v 10. členu, ZDavP pa v 39. členu, ko se izkaže objektivna nemožnost posredovanja in obračunavanja davčnih osnov, zato davčni organ davčno osnovo oceni in s tem presodi, ali je gotova ali verjetna (Zakon o davčnem postopku, 2002; Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001).

Pri tem mora davčni organ ugotoviti dejansko stanje z vsemi možnimi dokaznimi dejstvi. Če so dokazna dejstva pomanjkljiva ali jih sploh ni, se davčni organ oprime možnosti verjetnosti pri ocenjevanju davčne osnove. Ocena kot izjemen ukrep zato zahteva pogoje za uporabo takega ukrepa. Rezultati ocenjevanja morajo ustrezati dejanskim razmerjem in pravni naravi ugotovljenih okoliščin, doseženi v skladu z načelom vestnosti in poštenja ter spoštovanja pravil stroke. Namen ocenjevanja je tako opredelitev davčni osnov drugače, kot jih je predstavil davčni zavezanec; doseči torej njihovo sprejemljivost v tolikšni meri, da je podana velika verjetnost pravilnosti.

Določila ZUP, ki se najpogosteje uporabljajo za davčne namene:

1. Delovanje državnih organov mora biti vezano na pravne predpise, s tem, da mora biti predvidljivo in ga je mogoče nadzirati. V postopku mora ugotoviti resnično dejansko stanje in v ta namen ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločbo. Državni organi so vezani na podreditev zakonom, ljudem in državljanom pa morajo zagotavljati temeljne pravice.

Ker je upravnim organom dopuščena možnost odločanja po prostem preudarku, se velikokrat ne upoštevajo določila, ki so zavezujoča za izdajo odločbe v takih primerih. Gre predvsem za to, da mora biti odločba izdana v mejah pooblastila v skladu z namenom, za katerega je bilo pooblastilo dano z navedbo predpisa, ki je organ pooblastil za odločanje po prostem preudarku. Odločanje po prostem preudarku je pravno vezano odločanje, pri katerem je še posebej potrebno upoštevati načelo zakonitosti, kar pomeni, da ne sme biti samovoljnega in arbitrarnega odločanja, kar se med drugim doseže tudi z upoštevanjem načela sorazmernosti, ki organ zavezuje, da sprejema v enakih primerih odločitve, v

različnih pa toliko različne, kolikor je sorazmerno z obstoječimi razlikami v dejanskem stanju v konkretnih primerih.

V praksi se marsikdaj izkaže davčno šikaniranje, ki se mično oddaljuje od zahteve po ugotavljanju materialne resnice, ko davčna uprava ne prizna računa, če ni navedena pravilna hišna številka ali kakšna druga formalnost. Čim nek dokument nima vseh podatkov, ki jih predvideva predpis ali celo računovodski standard, ga ne priznajo. V takih primerih se prosti preudarek odrazi v obliki samovolje davčnega organa. Davčni organi si tako sami dovoljujejo uporabo prostega poudarka kot popolno svobodo ravnanja, čeprav je namen tega poiskati pravno najustreznejšo rešitev. Dokaz, da davčna uprava preseže meje proste presoje je podan s tem, ko včasih ni možno najti stvarnih, razumnih ali očitnih razlogov za razlikovanje.

V upravnem postopku imajo organi dvojno vlogo, saj morajo varovati zakonite pravice strank in drugih udeležencev v postopku ter javno korist, zato je lahko odločanje včasih težavno in naporno, zlasti ko prihaja do kolizije med temi interesi.

Pri vodenju postopka upravne organe zavezuje tudi načelo ekonomičnosti, ki uporablja elementa časovne dimenzije in dimenzije varčnosti. Uradna oseba, ki vodi postopek mora izbrati najhitrejši in najcenejši način dela. To lahko doseže s strokovnim in organiziranim delom uradne osebe ter izločitvijo nepotrebnih procesnih dejanj ter izogibanje nepotrebnim stroškom in nepotrebnim izgubi časa.

Ekonomičnost in racionalizacija se najbolj pokažeta pri vodenju upravnega postopka, ko davčna uprava pozove davčne zavezance za vložitev davčne napovedi. Postopek se ne začne proti poimensko določeni osebi oz. osebam, ampak zoper vse osebe, ki bi lahko imele zaradi svojih dohodkov položaj stranke, čeprav organ proti vsem naslovljencem sicer ne bi razpolagal z vsemi podatki o dohodku torej dejstvi, pomembnimi za odločitev.

2. Pomen pristojnosti je v tem, da se za vsako posamezno upravno stvar določi organ, ki edini sme in mora oz. je pooblaščen, da o njej odloči. Ker je pristojnost določena z zakonom in je za organ obvezna se o tem ni mogoče drugače dogovoriti. Prevzem in prenos pristojnosti med organi ni dovoljen; govorimo o izključni pristojnosti.

Tukaj moram omeniti razlikovanje v stvarni pristojnosti med ZUP in ZDavP. ZUP stvarno pristojnost na prvi stopnji določa upravnim enotam oz. področje obrambe, carine, inšpekcij, katastrskih oz. geodetskih zadev prenaša ministrstvom, ZDavP pa odločanje o upravnih davčnih stvareh daje davčni službi (Zakon o davčnem postopku, 2002; Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001).

Izločitev uradne osebe davčnega organa v primeru določenega razmerja s stranko, zaradi katerega bi nastal dvom v nepristranskosti odločanja je pomemben element pri postopkih, saj mora uradna oseba takoj, ko zve za izločitveni razlog prenehati s kakršnimkoli nadaljnjim delom v zadevi.

Z nepristranskostjo pri upravnem postopku je tesno povezana tudi izločitev davčnega inšpektorja, v kolikor je oseba, pri kateri se opravlja pregled, z njim v krvnem sorodstvu oz. je inšpektor delničar te osebe. Lahko pa oseba zahteva na lastno željo izločitev davčnega inšpektorja, ker ji je osebno nenaklonjen. Za ugoditev takšni zahtevi bo davčni organ zahteval tehtne razloge in dokaze (Centa Debeljak, 2002, str. 63-67).

Velikokrat se v praksi dogaja, da prihaja do zahteve po izključitvi zaradi inšpektorjevih besed, za katere ni dokazov. Za vzbujanje dvom o nepristranskosti mora med uradno osebo, ki vodi postopek in stranko obstajati globlji subjektivni ali premoženjski odnos, ki bi lahko pripeljal do tega, da bi oseba, ki odloča o postopku, namenoma delovala pristransko. Če inšpektor družbe nikoli prej ni inšpiciral oz. ni imel z družbo nikakršnega stika ni nikakor mogel nastati sovražen ali prijateljski odnos oz. neko drugo globlje razmerje, ki bi bilo podlaga za zamenjavo davčnega inšpektorja.

3. Položaj stranke v upravnem postopku je moč razdeliti na tri skupine, in sicer:

- v prvo skupino uvrščamo tiste stranke, na katere zahtevo se je začel postopek; govorimo o t.i. aktivni stranki,
- v drugi skupini so pasivne stranke, t.j. tiste, zoper katere teče postopek. Teh vrst strank je največ v davčnih postopkih, saj se davčni postopki večinoma uvajajo po uradni dolžnosti in
- stranske udeležence kot stranke, ki se imajo pravico udeleževati upravnega postopka zaradi varstva svojih pravic ali pravnih koristi.

V postopku inšpekcijskega pregleda je davčni zavezanec stranka, zoper katero teče postopek oz. je na podlagi njene zahteve uveden postopek (npr. zahteva za vračilo presežka DDV). V davčnem postopku ima davčni zavezanec običajno položaj stranke, zoper katero teče postopek. Lastnost stranke pridobi z uvedbo davčnega postopka.

Stranki bi morala biti vedno dana možnost aktivne udeležbe v postopku, saj lahko le s tem neposredno uveljavlja, zavaruje in brani svoje pravice in koristi. Stranka tako dobi vlogo aktivnega subjekta.

Davčni inšpektor npr. mora v primeru inšpekcijskega pregleda ves čas paziti, ali je tisti, ki nastopa kot stranka, lahko stranka v postopku. Davčni zavezanec ima pravico sodelovati v inšpekcijskem postopku, kar pomeni, da ima pravico dajati potrebne podatke, navajati dejstva, ki bi lahko vplivala na rešitev zadeve in izrekati se o vseh okoliščinah in dejstvih, navedenih v postopku. Prav tako bi mu morala biti dana možnost pregleda spisa inšpekcijskega pregleda.

Po ZUP se ima pravico udeleževati postopka tudi oseba, ki izkaže pravni interes (stranski udeleženec). Pri priznavanju statusa stranskega udeleženca posameznim osebam mora davčni organ temeljito proučiti upravičenost interesentov za priznanje tega statusa.

4. Pomembno določilo pri jeziku v postopku je, da v primeru, da oddana vloga ni v uradnem jeziku-slovenščini (ne velja za pripadnike italijanske in madžarske narodne skupnosti) organ ravna tako, kakor bi šlo za nepopolno oz. pomanjkljivo vlogo.

5. Za odločanje v upravnem postopku glede občejanja organov in strank velja pravilo, da je pomembno predvsem, kaj vloga vsebuje, ne pa, kako je stranka vlogo podala. Gre za dajanje prednosti vsebini pred obliko.

Drugo bistveno navodilo je, da bi moral delavec, ki neposredno od strank in drugih oseb sprejema vloge opozoriti stranke na pomanjkljivosti v vlogi. Omenila bi pomanjkljivo nalogo zaposlenih na vložiščih, ki jih imajo take pisarne na davčnih uradih oz. izpostavah.

Na zahtevo vložnika mora uradna oseba sprejem vloge tudi potrditi z odtisom prejemanje štampiljke, datuma in podpisa. O prejemu vloge se pa lahko izda tudi posebno potrdilo.

Tudi v primeru, da organ ni pristojen za sprejem vloge, mora vložnika opozoriti in ga napotiti k pristojnemu organu. Seveda se tu ponovno vračam k pomanjkljivosti pri ravnanju zaposlenih na vložiščih v davčnih ustanovah.

V primeru, da se postopek začne na zahtevo stranke, vlogi ni potrebno prilagati potrdil, izpiskov in drugih podatkov o dejstvih iz uradnih evidenc, saj si bo te podatke priskrbel državni organ. Velja domneva, da se zahteva stranke za izvedbo upravnega postopka šteje za pisno privolitev stranke, da organ namesto nje pridobi njene osebne podatke, razen če stranka to organu pisno prepove in tako organu onemogoči pridobivanje teh podatkov po uradni dolžnosti, saj ima stranka pravico podati izjavo, da prepoveduje organu, da si po uradni dolžnosti pridobi njene podatke iz uradnih evidenc.

V primeru, da gre za podatke iz uradnih evidenc, ki štejejo za davčno tajnost, si uradna oseba te podatke lahko pridobi le na podlagi zakona ali izrecne privolitve stranke, na katero se ti podatki nanašajo.

6. Poglavje vročanij se uporablja tudi za vročanje davčnih pisem, saj so določila o vročanju črtana iz ZDavP, zato se zgledujemo po ZUP.

Po novem se morajo vse odločbe in sklepi vročati osebno z določitvijo roka, ki se po zakonu ne more podaljšati.

Potrdilo o vročitvi (vročilnica), ki je izpolnjena s strani prejemnika in vročevalca ima nalogo seznaniti organ, ki je odredil vročitev, da je bila vročitev opravljena, tako da se stranka v nadaljevanju postopka ne more sklicevati na nepoznavanje vsebine spisa, ker spisa ni prejela (Kavčič, 2002a, str. 8-9).

Rok za pritožbo zoper odločbo prične teči z dnem osebne vročitve oz. v primeru odsotnosti naslovnika z dnem prevzema davčnega pisma na pošti oz. z dnem poteka roka, ki je veljal za prevzem pisma na pošti.

V ZUP so urejena še pravila za manj pogoste situacije pri vročanju: vročanje zakonitemu zastopniku ali pooblaščenцу, državnim organom, organom lokalnih skupnosti in pravnim osebam, osebam, ki uživajo diplomatsko imuniteto ter vročanje z javnim naznanilom (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001).

7. Sam ZDavP npr. določa, da je treba vložiti pritožbo zoper neko davčno odločbo v 15 ali plačati nek davek v 30 dneh od vročitve odločbe, začenši s štejetjem začetek roka

prvi naslednji dan od dneva vročitve, všteta vse praznike, nedelje in dela proste dneve v Republiki Sloveniji (Zakon o davčnem postopku, 2002).

8. ZUP vsebuje določila o rokih, ki zavezujejo stranko in druge udeležence v postopku, pa tudi roke, ki zavezujejo organ, ki odloča. Določitev rokov je potrebna zlasti zaradi omejitve možnosti nedela, nagajanja ali izrabljanja postopka v nedovoljene namene, kamor sodi tudi nepotrebno zavlačevanje postopka.

Značilnost rokov je, da je njihovo spoštovanje eden izmed pogojev za uveljavitev in priznanje neke pravice, z njegovo zamudo pa izgubi stranka možnost uveljavljanja te pravice, ki s tem, ko ni bila pravočasno uveljavljena, ugasne.

Kršitev instruktivskega roka, t.j. roka, ki velja za organ oz. uradno osebo sicer ne povzroči neposrednih pravnih posledic, pomeni pa kršitev zakonskih določb in bi moralo imeti za posledico disciplinsko odgovornost uradne osebe.

Zakon da na voljo stranki, ki je iz opravičenih razlogov zamudila rok ali narok možnost, da se posluži elementa vrnitve v prejšnje stanje, t.j. v stanje, ki je bilo pred zamudo. V tem primeru organ odpravi vse odločbe in sklepe, ki jih ni izdal zaradi zamude.

9. Za zagotovitev reda ima pravico uradna oseba uporabiti opomin, odstranitev tistih, ki motijo red oz. izročiti denarno kazen tistemu, ki pri dejanju postopka huje prekrši red in zagreši večjo nedostojnost (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001).

10. Pogosto se dogaja, da prihaja do konfrontacije javnega in privatnega interesa. V javnem interesu ni, da se v prid tega kršijo zakonske pravice državljana, kakor tudi ne, da stranke uveljavljajo svoje pravice v škodo pravic drugih in v nasprotju z javno koristjo. ZUP tako predpisuje, da morajo organi pri postopanju in odločanju omogočiti strankam, da čim lažje zavarujejo in uveljavljajo svoje pravice in pri tem skrbeti za to, da stranke ne uveljavljajo svojih pravic v škodo pravic drugih in ne v nasprotju z javno koristjo (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001).

11. V procesu upravnega odločanja se srečujeta javni interes, npr. varstvo okolja, za uveljavitev katerega skrbi upravni organ, in zasebni interesi ene ali več strank, npr. sprememba namembnosti zemljišča, pridobitev gradbenega dovoljenja, ..., katere poskušajo uveljaviti stranke same ali prek svojih zastopnikov in pooblaščenec. Stroški, ki nastanejo udeležencem med postopkom ali zaradi postopka, so posledica procesnega izvajanja tako upravnih organov kot strank oz. oseb, ki zastopajo njihove interese.

Določila o stroških postopka in kdo jih nosi, so za davčni postopek predpisana v ZDavP, ki določa, da vsako stranko bremenijo stroški, ki jih ima zaradi davčnega postopka (stroški za prihod, zamuda časa, izgubljeni dobiček, izdatki za takse in za pravno zastopanje ter strokovno pomoč), nekatera določila, ki jih predvideva ZUP pa povzemam v naslednjih točkah (Kavčič, 2002b, str. 15-16):

- v primeru, da se je postopek začel na zahtevo stranke: če se postopek začne na zahtevo stranke in zaradi tega organ utрпи določene stroške, te predhodno nosi stranka sama; oz. v primeru, da se z gotovostjo pričakuje, da bo postopek povzročil posebne izdatke v gotovini, npr. za ogled, dokazovanje z izvedenci, prihod prič, lahko organ s sklepom odloči, naj stranka založi zanje potreben znesek, v nasprotnem primeru pa lahko upravni organ opusti izvedbo takih dokazov ali ustavi postopek, razen, če je nadaljevanje postopka potrebno zaradi javnega interesa;
- v primeru začetka postopka po uradni dolžnosti, lahko gredo stroški v breme stranke ali v breme organa: če se postopek uvede po uradni dolžnosti, tedaj stroške prehodno nosi organ, stranka pa le tiste stroške, ki so nastali po njeni krivdi oz. iz nagajivosti;
- do povrnitve stroškov je stranka upravičena le, če jih zahteva pred izdajo odločbe,
- povrnitev potnih stroškov, izdatkov v zvezi z bivanjem v kraju pričam izvedencem, tolmačem in uradnim osebam,
- oprostitev plačila stroškov stranki na podlagi potrčila o njenem premoženjskem stanju, razen za podjetnika posameznika in za pravne osebe: v kolikor organ spozna, da stranka ne more plačati stroškov brez škode za nujno preživetje, ji lahko s sklepom oprosti plačilo stroškov.

Tabela 3: Kritje stroškov upravnega postopka

Začetek postopka po uradni dolžnosti	Začetek postopka na zahtevo stranke
Stroški gredo praviloma v breme organa.	Stroški gredo praviloma v breme stranke.

V breme stranke pa gredo stroški:

- če se je postopek končal za stranko neugodno, ali
- če se v postopku izkaže, da je stranka postopek povzročila s svojim protipravnim ravnanjem.

Če se je postopek končal za stranko ugodno, gredo stroški v breme organa, razen osebnih stroškov stranke (stroški za njen prihod, izgubo časa in zaslužka).

Vir: Grafenauer, 2001, str. 46

Stroški postopka, katere mora stranka nositi sama, so stroški za njen prihod, izguba časa in zaslužka. Kriterij osebnih stroškov stranke je relevanten le v postopku, uvedenem po uradni dolžnosti, ker plača stranka sama osebne stroške tudi, če se je postopek zanjo ugodno končal, medtem ko so v postopku, uvedenem na zahtevo stranke, ti stroški del stroškov postopka, katere plača stranka oz. se delijo (Tomaševič, 2001, str. 6-14).

V primeru, da je v postopku udeleženih dvoje ali več strank z nasprotujočimi si interesi, krije stroške stranka, ki je povzročila postopek, pa se je ta končal v njeno škodo. Lahko pa se zgodi, da katera od strank deloma uspe s svojim zahtevkom; tedaj trpi del stroškov v sorazmerju s tistim delom svojega zahtevka, s katerim ni zmagala.

Če želi stranka povrnitev stroškov postopka, mora zahtevek vložiti do izdaje odločbe, sicer izgubi pravico povrnitve.

V ZDavP stroški, ki nastanejo v postopku, uvedenem po uradni dolžnosti, bremenijo davčni organ, ki je uvedel davčni postopek. V primeru obnove postopka na predlog stranke, ki ga predvideva ZUP, stroški, ki pri tem nastanejo, bremenijo stranko.

12. ZUP podrobno opisuje začetek in potek postopka do izdaje odločbe, torej tudi davčni postopek do izdaje davčne odločbe. Faze upravnega postopka si tako sledijo v naslednjem zaporedju (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001):

- postopek na prvi stopnji,
- postopek v zvezi s pritožbo,
- postopek v zvezi z izrednimi pravnimi sredstvi,
- postopek v zvezi z izvršbo.

Največkrat se izdaja postopka konča z izdajo odločbe na prvi stopnji, ki ga sestavlja vrsta procesnih dejanj, ki si sledijo v naslednjem zaporedju (Tomšič, 2001, str. 28-31):

- začetek postopka,
- ugotovitveni postopek in dokazovanje,
- izdaja in vročitev odločbe.

13. Načelo materialne resnice in načelo zaslišanja stranke prihaja še posebej do izraza v fazi ugotovitvenega postopka. Gre za stalno primerjanje med pogoji, ki jih predpisuje oz. določa materialni predpis in ugotovitvami o konkretnem dejanskem stanju.

ZUP določa tudi, da se lahko dejstva in okoliščine, ki so pomembne za odločitev, ugotavljajo v skrajšanem ali posebnem ugotovitvenem postopku, našteva dejanja, ki vodijo k prekinitvi postopka, določa razpis ustne obravnave v primerih, potrebnih za razjasnitev stvari in opredeljuje pojem dokaza v upravnem, torej tudi v davčnem postopku.

Predmet dokazovanja v upravnem postopku, kamor sodi tudi postopek davčnega nadzora, so dejstva in okoliščine, na podlagi katerih izda pristojni organ odločbo. Namen in cilj dokazovanja v inšpekcijskem postopku davčnega nadzora je prepričati davčnega inšpektorja o resničnosti teh dejstev in okoliščin.

Davčni zavezanec mora za svoje dokaze predložiti dokazna sredstva.

Listine so vrsta dokaznih sredstev, ki se skoraj v vseh upravnih postopkih, tudi v davčnem, najpogosteje uporabljajo za dokazovanje dejstev in okoliščin. ZUP ne obravnava vseh vrst listin, ki so lahko dokaz za pravno pomembna dejstva. Obravnava le javne listine, potrdila o dejstvih, o katerih se vodi uradna evidenca in potrdila o dejstvih, o katerih se ne vodi

uradna evidenca. Zasebnih listin ZUP na splošno ne obravnava (Centa Debeljak, 2003b, str. 125-129).

Javni listini priznava ZUP posebno dokazno moč; domneva se, da je tisto, kar je v njej potrjeno ali določeno, resnično. Javne listine so predvsem sodne odločbe, odločbe, izdane v upravnih postopkih, drugi posamični akti državnih organov, organov lokalnih skupnosti ali nosilcev javnih pooblastil, izpiski iz javnih knjig,...

Dokazovanje z listino obsega predložitev listine organu, ki vodi postopek, izvedbo dokaza z njo, ki jo opravi uradna oseba, ki vodi postopek in končno presojo izvedenega dokaza. Za predloženo listino se po ZUP šteje tudi sporočilo organu, kje je v računalniški zbirki podatkov računalniški zapis, če je taka zbirka organu računalniško dosegljiva. Ta določba prihaja še posebej v poštev, saj se inšpekcijski pregledi davčnega nadzora izvajajo kot računalniško podprta inšpiciranja. Dejansko stanje se lahko po ZUP namreč ugotavlja tudi na podlagi podatkov v računalniških zbirkah podatkov; računalniški podatki se štejejo za del spisa, čeprav jih v njem v pisni obliki ni (Centa Debeljak, 2003b, str. 125-129).

V inšpekcijskih nadzorih se lahko dokazuje tudi z izjavami stranke, pričanjem prič ali izvedenci. Dokazovanje z izjavami stranke je v inšpekcijskih postopkih davčnega nadzora pogostejše. Ustna izjava stranke se sme upoštevati ob pomanjkanju drugih dokazov. Dokazovanje z izvedenci ZUP ureja drugače kot ZdavP. Sodelovanje izvedenca se uporabi, če je za ugotovitev ali presojo kakega dejstva, ki je pomembno za rešitev zadeve, potrebno strokovno znanje, s katerim uradna oseba, ki vodi postopek, ne razpolaga. Ker se dokazovanje z izvedencem po ZUP lahko izvaja tudi na zahtevo stranke, če je pripravljena založiti znesek za stroške, ki nastanejo v tej zvezi, bi bilo v primerih davčnega pregleda razumljivo pričakovati, da bo s strani davčnega inšpektorja v primeru zahteve stranke prišlo do upoštevanja zahteve (Fišinger, 2002, str. 8).

Ker pa davčni inšpektor kot uradna oseba, ki vodi postopek, sam določa potek postopka, odloča, katera dejanja naj se opravijo, katere dokaze je treba izvesti in s katerimi dokaznimi sredstvi, navadno zahteva stranke o uporabi izvedenca naleti na neodobranje. Da do tega ne prihaja je smiselno razbrati tudi iz upoštevanja določbe stroškov, saj v inšpekcijskih postopkih davčnega nadzora, ki je uveden po uradni dolžnosti, stroški dokazovanja z izvedencem bremenijo davčni organ. Zavezančevo zahtevo po izvedbi dokaza z izvedencem bi morali presoјati v luči celotnega ZUP. Tako je temeljno vodilo, ki usmerja davčni organ prek postopka načelo materialne resnice. ZUP pa izrecno določa tudi, da je treba pred izdajo odločbe ugotoviti vsa dejstva in okoliščine, ki so za odločitev pomembne in strankam omogočiti, da uveljavijo in zavarujejo svoje pravice in pravne koristi. ZUP namreč zapoveduje davčnemu organu, da v postopku ugotovi resnično dejansko stanje in v ta namen ugotovi vsa dejstva, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločbo. Lahko pa davčni zavezanec za svoje trditve v davčnem postopku predlaga dokaze in na svoje stroške predloži izvedensko mnenje kot dokaz za pravilnost svojih trditvev. Je pa še vedno na koncu naloga davčnega inšpektorja, da po načelu proste presoje dokazov odloči, ali bo posamezno dejstvo, katerega obstoj dokazuje tako predloženo izvedensko mnenje, štel za resnično ali ne.

ZUP tudi ne našteva vsa dokazna sredstva, saj se kot dokazno sredstvo lahko uporabi vse, kar je primerno za ugotavljanje dejanskega stanja in ustreza posameznemu primeru. Kot dokazilo se zato lahko uporabi tudi fotografije, filmski posnetki, televizijski posnetki,...

Dokazno breme po ZUP praviloma prevzame tisti, ki zatrjuje obstoj kakega pravno pomembnega dejstva, ki ga je treba upoštevati pri odločanju. Tako je v postopku, začetem na zahtevo stranke zaradi uveljavitve kakega zahtevka, stranka dolžna za svoje navedbe, na katere opira svoj zahtev, predložiti dokaze. V postopku, začetem po uradni dolžnosti, pa prevzame sklano z načelom materialne resnice dokazno breme organ, ki vodi postopek. Davčni inšpektor, ki vodi postopek, mora tako ugotoviti resnično stanje ter v ta namen ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za zakonito in pravilno odločbo. Dokaznega bremena v postopku inšpiciranja ni mogoče prevaliti na davčnega zavezanca, če davčnemu organu nekaterih dejstev ne uspe dokazati. Ugotovitveni postopek mora zaradi tega zajeti vse okoliščine in dejstva, pomembne za odločitev, torej tiste, ki so bistvene in odločilne za zakonito in pravilno odločbo, ne glede na to, komu so v korist ali škodo.

Dejstva, na podlagi katerih se izda odločba, se ugotavljajo z dokazi. Dokazovanje posameznih dejstev pa presodi davčni inšpektor, ki se ne omeji le na ugotavljanje tistih dejstev in okoliščin, ki jih navaja stranka in so njej v prid.

14. Ker se z izdajo odločbe odloči o predmetu postopka, je s tem uresničen cilj postopka in je zato izdaja odločbe najpomembnejša faza postopka, zato mora biti pravilno spisana (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001):

- imeti mora oznako, da gre za odločbo
- imeti mora temeljne elemente: uvod, izrek, obrazložitev, pouk o pravnem sredstvu, podpis uradne osebe in pečat organa.

Pri uveljavljanju svojih pravic smo čestokrat vezani na roke za vložitev in dopolnitev vlog, za vložitev pritožbe ali predložitve vseh zahtevanih podatkov. Vendar pa roki niso določeni samo za stranke, pač pa tudi za organ, ki odloča o zahtevku. Med najpomembnejšimi tovrstnimi roki so zagotovo roki za izdajo odločbe. V enostavnih primerih, ko stranka osebno pride na upravni organ s svojo zahtevo in svojo odločbo po nekajminutnem čakanju tudi dvigne je mogoče eno oz. dvo mesečni rok za izdajo določbe tudi lepo spoštovati. Velikokrat pa se izkaže, da je postopek izdajanja odločbe, posebno v bolj zapletenih primerih lahko dolgotrajnejši. Pri določitvi, kateri datum je merodajen za ugotavljanje dejstva štetja roka, se ne more upoštevati datum, ki je na odločbi, ne datum odprave odločbe, ampak datum vročitve. Datum, naveden na odločbi nam ne daje realne slike o dejstvu, kdaj je bilo o zahtevku stranke odločeno oz. kdaj je bila odločba izdana, datum odprave odločbe pa tudi ni tisti, od katerega bi pričeli teči roki, saj bi v tem primeru upravni organ primeru postal odgovoren za dejanja vročevalca. Da odločba začne učinkovati, mora biti vročena stranki, zato se le od dneva vročitve lahko računa, kdaj postane odločba dokončno pravnomočna. Zato bi moral biti v zakonu opredeljen in določen tudi rok za vročitev odločbe, ne pa samo za njeno izdajo. Ker se ta datuma nikakor ne ujemata, bi moralo veljati, da rok za izdajo odločbe po ZUP velja tudi za rok vročitve odločbe (Viler Kovačič, 2002, str. 10-11).

Problem lahko tudi nastane pri samem vročanju. Ker se po ZUP šteje dan vročitve dan, ko naslovník prevzame spis oz., če spisa ne prevzame velja vročitev opravljena z dnem poteka 15 dnevnega roka, ki ga ZUP določa kot rok, v katerem mora prevzemnik prevzeti pošiljko, če mu ta ni mogla biti vročena v stanovanju oz., če se ta izogiba prejemu določbe. Iz navedenega izhaja, da bi moral biti organ pri izdajanju odločbe pozoren tudi na morebitne zaplete v zvezi z vročitvijo. Dejansko to pomeni, da se mu močno skrajša rok za izdajo odločbe tudi do 20 dni, tako da mu preostane zelo malo časa za odločanje: 10 dni v skrajšanem ugotovitvenem postopku, mesec in 10 dni pa v posebnem ugotovitvenem postopku. Čeprav je spoštovanje roka, tako kot velewa ZUP neizvedljivo, to še ne pomeni opravičevanje upravnega organa za kasnejšo izdajo odločbe, ampak napotuje na zakonodajalca po ustreznih spremembah oz. iskanju drugih rešitev.

Razlogi, zakaj lahko pride do prekoračitve roka, ki ga zakon predpisuje za izdajo odločbe so lahko tudi v tem, da se upravni organi srečujejo z velikim številom zadev, katerih posledica so zaostanki v razreševanju. Možen razlog za zamudo roka za izdajo upravnega akta in hkrati tudi eden izmed pritožbenih razlogov je dejstvo, da organ o zahtevi stranke sploh ne odloči. Gre za molk organa.

Posledica, da upravni organ iz različnih razlogov določene zadeve ne reši je zamuda roka, v katerem bi moral odločiti, s katerim se poveča nezaupanje v delovanje državne uprave. Stranke morajo tudi v takem primeru imeti pravico, da upravni organ prisilijo k sprejetju odločitve ali kako drugače vplivajo na potek postopka, v katerem se je odločalo o njihovih pravicah. Temeljni problem v primeru molka organa je, poleg nereševanja zadev, ki spadajo v pristojnost upravnih organov, tudi dejstvo, da je prizadetemu odvzeta ena izmed temeljnih pravic, to je pravica do pritožbe. ZUP je problem molka rešil tako, da je stranki vseeno omogočil pritožbo, kljub temu, da upravni organ odločbe sploh ni izdal. Ker stranka ne ve, v katerem roku mora vložiti pritožbo, saj je za štetje pritožbenega roka pomemben datum vročitve, mora stranka vložiti pritožbo najkasneje v roku 30 + 15 oz. 60 + 15 dni od dneva, po katerem začne teči postopek za izdajo odločbe upravnega organa (Kavčič, 2002, str. 9)

Primerjava bistvenih elementov odločbe po ZUP in ZDavP pokaže, da je davčna odločba zahtevnejša in številčnejša v podajanju elementov, saj zahteva poleg uvoda, izreka, obrazložitve, pouka o pravnem sredstvu, imena organa s številko in datumom odločbe, podpisa uradne osebe in pečata organa še vsebnost davčne osnove, davčne stopnje, zneska davka in rok plačila.

15. Če se o vprašanjih, ki se pojavijo v zvezi z izvedbo postopka ne odloča z odločbo, lahko upravni organ izda sklep. Navadno se s sklepom odloča o vprašanjih, ki niso sestavni del odločitve v upravni stvari (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001).

16. S pravnim sredstvom pritožbe ni mišljeno le zagotavljanje zakonitosti v formalnem in materialnem smislu, ampak tudi doseganje varstva pravic strank in javnih

koristi na način, da stranke ne uveljavljajo svojih pravic v škodo pravic drugih (Kobal, 2002, str. 12-13).

17. Odločbe, ki so v upravnem postopku dokončne, se lahko odpravijo, razveljavijo ali spremenijo le z izrednimi pravnimi sredstvi, kot so obnova postopka, sprememba in odprava odločbe v zvezi z upravnim sporom, odprava in razveljavitev odločbe po nadzorstveni pravici, izredna razveljavitev odločbe in ničnost odločbe (Zakon o splošnem upravnem postopku, 2001).

18. Do izvršbe kot zadnje stopnje upravnega postopka lahko pride le izjemoma, če je to glede na naravo upravne stvari potrebno in če zavezanec noče prostovoljno izvršiti obveznosti, ki so mu bile naložene z odločbo.

Z izvršbo pride do izterjave denarne terjatve ali do izpolnitve nedenarne obveznosti, mora pa se izvršba opraviti s takim sredstvom, ki sta za zavezanca najmilejša za dosego enakega učinka.

3. SKLEP

Spoštovanje procedure je bistvo demokracije ter njuna sestavina pravne urejenosti in varstva človekovih pravic. Spoštovanje procesnih pravil bi moralo biti še posebej pomembno v vseh primerih, ko oblastni organi odločajo o pravicah, obveznostih in pravnih koristih državljanov. Državljeni se tako z oblastjo srečujemo najpogosteje takrat, ko organi državne uprave, drugi državni organi, organi lokalnih skupnosti in nosilci javnih pooblastil odločajo o naših pravicah, obveznostih ali pravnih koristih v najrazličnejših upravnih stvareh. Temelj za vsako delovanje in odločanje pa morajo biti tudi v navedenih primerih pravna pravila.

Pravila splošnega upravnega postopka se uporabljajo v vseh primerih, ko to s kakšnim drugim predpisom ni drugače urejeno. Posamezna vprašanja splošnega postopka se lahko, če je potrebno, za določeno upravno področje uredijo tudi na drugačen način od tistega, ki ga predvideva Zakon o splošnem upravnem postopku. Vendar pa se lahko odstopanje od splošnega upravnega postopka predpiše samo z zakonom, ne pa z nobenim drugim aktom manjše pravne veljave od zakona. Pravila posebnih upravnih postopkov se nahajajo v predpisih, s katerimi so regulirana tista upravna področja, ki zaradi dvoje specifičnosti zahtevajo določena odstopanja od splošnega upravnega postopka. S posebnim zakonom se lahko posamezna vprašanja splošnega upravnega postopka za določeno upravno področje uredijo drugače, če je za postopanje na takem upravnem področju to potrebno. Eden takih primerov je sprejem Zakona o davčnem postopku, ki je za slovenski pravni prostor pomenil poenotenje postopkovnih določb na davčnem področju, na upravnem področju pa se uporablja Zakon o splošnem upravnem postopku. Ker je davčni postopek zaradi svoje specifične narave poseben upravni postopek in je urejen s posebnim zakonom, ZDavP dopušča uporabo ZUP glede vseh vprašanj, razen tistih, ki niso izrecno opredeljena v Zakonu o davčnem postopku.

Ker ZDavP nekatere institute ureja drugače kot ZUP, se mora v davčnih postopkih postopati po ZDavP.

V Zakonu o davčnem postopku je zaradi neponavljanja načel upravnega postopka izpadla vrsta določb. Ena med njimi, precej pomembna, je tudi sodobno načelo o pravici zavezancev do obveščeniosti in strokovne pomoči, ki naj bi jo uredil Zakon o davčnem svetovanju.

Izvajanje davčnih predpisov bi moralo temeljiti na splošnem ustavnem pravilu, da se v primeru dvoma odloča v korist zavezanca, kajti razmerje med osebo napram državi temelji na ustavnih svoboščinah, ki jamčijo, da država ne preobremenjuje z omejitvami svoboščin, ne pa na samovoljnem razumevanju določenih predpisov s strani davčnih organov. Glede na to, da je davčnim zavezancem možno naložiti bremena na podlagi zakona, bi moral biti ta jasen in določen. Zavezanca se ne bi smelo obremeniti v kolikor gre za nejasne in netočno zakonsko opredeljene stvari.

Z obravnavano temo sem skušala predstaviti pravno praznino, ki se pojavlja pri uporabi zakonodaje z davčnega področja. Zaskrbljujoče je predvsem dejstvo, da davčni organi v nastalo pravno praznino posegajo z uporabo internih navodil. To gre predvsem v škodo davčnih zavezancev, katerim se, z upoštevanjem nalaganja obveznosti s podzakonskimi akti s strani upravnih organov, čestokrat kršijo pravice, ki so zapisane v ustavi.

Menim, da bi morala biti davčna zakonodaja jasnejša in določnejša vsaj tako, da bi zavezanci vedeli, kakšne obveznosti jih čakajo. V nobenem primeru davčna uprava ne bi smela z razlago priti do poostrene davčne obveznosti; posledice slabega normiranja bi morala pripisovati izključno sebi.

Glede na to, da se med Zakonom o splošnem upravnem postopku in Zakonom o posebnem upravnem postopku vzpostavlja neko posebno razmerje, bi morala biti uporabljena tudi enaka terminologija. S primerjavo z davčnim postopkom pa sem želela poudariti tudi na različno interpretacijo in razumevanje gospodarskih pojmov, ki se v posamičnih upravnih postopkih drugačne pojmujejo kot v gospodarskem pravu.

4. LITERATURA IN VIRI

4.1. LITERATURA

1. Bukovec Martina: Uveljavljanje davčnega in carinskega dolga. Pravna praksa, 20/514 (2001), 25, str. 31-32.
2. Centa Debeljak Mojca: Davčni postopek za vsak dan (1). Iks, Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXIX (2002), 12, str. 63-67.
3. Centa Debeljak Mojca: Davčni postopek za vsak dan (2). Iks, Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXX (2003), 1-2, str. 190-193.
4. Centa Debeljak Mojca: Davčni postopek za vsak dan (3). Iks, Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXX (2003), 3, str. 119-121.
5. Centa Debeljak Mojca: Davčni postopek za vsak dan (4). Iks, Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXX (2003), 4, str. 125-129.
6. Centa Debeljak Mojca: Davčni postopek za vsak dan (5). Iks, Revija za računovodstvo in finance, Ljubljana, XXX (2003), 5, str. 96-98.
7. Fišinger Maja: Dokaz z izvedenci v davčnem postopku. Pravna praksa, 21/556 (2002), 27, str. 8.
8. Hlastec Špela: Nadzor nad zakonitostjo in izvajanjem upravnega postopka. Diplomsko delo. Ljubljana: Pravna fakulteta, 2002. 67 str.
9. Grafenauer Božo: Osnove upravnega postopka in upravnega spora. Ljubljana: GV Založba, 2001. 290 str.
10. Kavčič Boštjan: Pritožba zaradi molka upravnega organa. Pravna praksa, 21/550 (2002), 21, str. 9.
11. Kavčič Boštjan: Vročanje upravnih aktov. Pravna praksa, 21/555 (2002), 26, str. 8-9.
12. Kavčič Boštjan: Stroški upravnega postopka. Pravna praksa, 21/559 (2002), 30, str. 15-16.
13. Kobal Maja: Postopek kot sredstvo varstva javnih koristi. Diplomaska naloga. Ljubljana: Pravna fakulteta, 2002. 44 str.
14. Špilar Marjan: Davčna služba in davčni postopek. Pravosodni bilten, Ljubljana, XXIII (2002), 3, str. 295-331.
15. Tomaševič Milenka: Problematika stroškov v upravnem postopku. Diplomaska naloga. Ljubljana: Pravna fakulteta, 2001. 48 str.
16. Tomšič Brigita: Novosti upravnega postopka. Diplomaska naloga. Ljubljana: Pravna fakulteta, 2001. 48 str.
17. Viler Kovačič Adrijana: Roki za izdajo odločbe. Pravna praksa, 21/537 (2002), 8, str. 10-11
18. Vinšek Petra: Davčni postopek. Diplomsko delo. Ljubljana: Pravna fakulteta, 1999. 48 str.
19. Zoretič Darija: Davčni postopek. Diplomaska naloga. Ljubljana: Pravna fakulteta, 2001. 54 str.

20. Wakounig Marian: Davčno inšpiciranje in cenitev davčne osnove. Ljubljana: MFB Consulting, 1998. 176 str.

4.2. VIRI

1. Nov zakon o splošnem upravnem postopku. Denar, Ljubljana, X(2000), 5, str. 5-7.
2. Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP) s komentarjem. Ljubljana: GV Založba, 2001. 872 str.
3. Zakon o davčnem postopku s komentarjem. Lesce : Oziris, 2002. 367 str.