

Podpis: mag. Franc Derganc

Delovno mnenje v zvezi s konkretno zadevo v povezavi z uporabo 5. odstavka 68. člena ZdavP-2 –osnutek številka_1

Izvajalec:

Taxin d.o.o., Družba Taxin d.o.o. je članica Zbornice davčnih
svetovalcev R Slovenije

Namen:

Osvetlitev izhodišč na podlagi konkretnega primera, ki pa je
voden na enak način, kot vsi po določilih 5. odst. 68. člena
ZdavP-2

Odgovori članov:

Prosimo, da vsa mnenja v zvezi s 5. odstavkom 68. člena
ZdavP-2 pošljete na naslov derganc@taxin.si. Mnenje bomo
dopolnili in ga oblikovali na način, da bo lahko podlaga za
oblikovanje predlogov rešitev. O dokončnem mnenju lahko
glasuje upravni odbor.

Novo mesto, dne 25.1.2015

1. KAZALO

1. Pravna podlaga – določba 5. odstavka 68. člena	5
2. VPRAŠANJE	7
3. Ali so bile izpolnjene predpostavke za uvedbo t.i. subsidiarnega postopka davčne ocene?	13
4. Analiza 68. in 69. člena ZDavP-2, ki je veljav za obdobje od 1.1.2007 do 31.12.2008	16
5. Ustavno pravna vprašanja	23
6. Uporaba cenitve z vidika sodne prakse (Vrhovno sodišče) v R Sloveniji:.....	30
7. Uporaba METODE CENITVE v konkretnem postopku	34
8. Zaključek in mnenje.....	40

1. Pravna podlaga – določba 5. odstavek 68. člena

Naročnik želi pridobiti odgovore na vprašanja, ki so postavljena v 2. točki tega mnenja.

Analiza 5. odstavek 68. člena ZDavP-2 v povezavi z 69. členom Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. **117/06, 10/07**, v nadaljevanju ZDavP-2), ki sta se uporabljala v postopku, ki se je zaključil z odločbo št. DT0610-1897/2010-103-0803-68(0407-03,02) z dne 27.2.2013 za obdobje od 2007-2008, bomo pričeli s prikazom obravnavanih norm.

Besedilo obravnavanih členov:

IX. poglavje
Posebne določbe o odmeri davka
68. člen

(odmera davka v posebnih primerih)

- (1) Davčni organ lahko ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo in na tej podlagi odmeri davek, če:
- zavezanec za davek ne vloži davčne napovedi ali ne predloži obračuna davka davčnemu organu ali ju vloži oziroma predloži brez podatkov, potrebnih za ugotovitev davčne obveznosti;
 - fizična oseba ne napove dohodkov;
 - ugotovi, da temelji davčna napoved oziroma obračun davka na neresničnih ali nepravilnih podatkih;
 - ugotovi, da napovedani prihodki oziroma prihodki, izkazani v obračunu davka, niso sorazmerni napovedanim odhodkom oziroma odhodkom, izkazanim v davčnem obračunu, razen če davčni zavezanec navede upravičene razloge;
 - zavezanec za davek na zahtevo davčnega organa ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi, ali so knjige in evidence vsebinsko napačne ali če kažejo take bistvene formalne pomanjkljivosti, ki upravičujejo dvom o njihovi vsebinski pravilnosti;
 - delodajalec ne predloži podatkov o davčnem odtegljaju od dohodkov iz zaposlitve.
- (2) Cenitev je ugotovitveni postopek, v katerem se ugotavljajo dejstva, ki omogočajo davčnemu organu določiti verjetno davčno osnovo.
- (3) Če je davčnemu organu poznan del prihodkov ali del odhodkov, se verjetna davčna osnova lahko določi na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki jih davčni organ zbere v ugotovitvenem postopku v zvezi z zavezancem za davek, njegovimi družinskimi člani in povezanimi osebami, kot so podatki o številu zaposlenih, izplačanih plačah in drugih dohodkih iz zaposlitve, prihodkih in odhodkih, opravljenih dobavah, nabavah in storitvah, vrednosti premoženja, in drugih zunanjih znakov posedovanja premoženja, proizvodnih kapacitetah oziroma opremljenosti ter lokaciji poslovnih in stanovanjskih prostorov, številu najemnikov ter obdobju oddajanja v najem.
- (4) Če davčni organ nima na razpolago podatkov iz tretjega odstavka tega člena, oceni davčno osnovo z uporabo podatkov iz tretjega odstavka tega člena pri zavezancih za davek, ki so v istem davčnem obdobju in v podobnih okoliščinah opravljali enako ali podobno dejavnost oziroma opravljali enake ali podobne dobave in storitve oziroma dosegali primerljive vrste dohodkov. V tem primeru davčni organ odmeri davek za davčno obdobje, kot je določeno z zakonom o obdavčenju od ocenjene davčne osnove.
- (5) Če davčni organ ugotovi, da davčni zavezanec – fizična oseba razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki precej presegajo dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal, ali če je davčni organ na drugačen način seznanjen s podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec – fizična oseba, oziroma s trošenjem davčnega zavezanca – fizične osebe ali s podatki o pridobljenem premoženju davčnega zavezanca – fizične osebe, se davek odmeri od ugotovljene razlike med vrednostjo premoženja (zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja), sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, ki so bili obdavčeni, oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačajo. Postopek za odmero davka po tem odstavku se lahko uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih pet let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden. Od tako ugotovljene osnove se plača davek po povprečni stopnji dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega obdobja.
- (6) Verjetna davčna osnova oziroma z oceno določena davčna osnova po tem členu se zniža, če zavezanec za davek dokaže, da je nižja.

69. člen
(prijava premoženja)

- (1) V primerih iz 68. člena tega zakona sme davčni organ pozvati posameznega davčnega zavezanca – fizično osebo, da predloži davčnemu organu podatke o svojem premoženju ali delih premoženja (v nadaljnjem besedilu: prijava premoženja).
- (2) V prijavi premoženja mora davčni zavezanec iz prvega odstavka tega člena navesti premoženje, ki ga ima v lasti, in sicer:
1. nepremičnine;
 2. pravice na nepremičninah in druge premoženjske pravice;
 3. premičnine, ki posamično presegajo vrednost 10.000 eurov;
 4. vrednostne papirje in lastniške deleže v gospodarskih družbah, zadrugah in drugih oblikah organiziranja, čigar vrednost presega skupaj 10.000 eurov;
 5. gotovino in denarna sredstva na računih v bankah in hranilnicah;
 6. terjatve in obveznosti iz naslova obligacijskih razmerij, če presegajo 3.000 eurov.
- (3) Rezident Republike Slovenije prijavi premoženje iz drugega odstavka tega člena, ki se nahaja v Republiki Sloveniji in izven Republike Slovenije, nerezident Republike Slovenije pa premoženje, ki se nahaja v Republiki Sloveniji.
- (4) V prijavi premoženja se navedejo količina oziroma število enot premoženja ter vrednost posamezne enote premoženja ob pridobitvi, čas in pravni temelj pridobitve posamezne enote premoženja. Davčni zavezanec mora premoženje na poziv davčnega organa dokazati.
- (5) V prijavi premoženja se lahko navede tudi drugo premoženje, ki ni navedeno v drugem odstavku tega člena.

(6) Davčni organ lahko od istega davčnega zavezanca zahteva predložitev prijave premoženja ali delov premoženja največ enkrat letno.

(7) Če davčni zavezanec iz prvega odstavka tega člena živi v zakonski zvezi oziroma v življenjski skupnosti, ki je po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih v pravnih posledicah izenačena z zakonsko zvezo oziroma v registrirani istospolni partnerski skupnosti, prijavi premoženje tudi zakonec oziroma oseba, ki živi z davčnim zavezancem v življenjski skupnosti, ki je po predpisih o zakonski zvezi in družinskih razmerjih v pravnih posledicah izenačena z zakonsko zvezo oziroma oseba, ki živi z davčnim zavezancem v registrirani istospolni partnerski skupnosti.

(8) Premoženje otroka do 18. leta starosti se prijavi v prijavi premoženja staršev oziroma skrbnikov.

(9) Če prijava premoženja ne zajema predpisanih podatkov, se kot prijavljena vrednost premoženja šteje le vrednost gospodinjske opreme, vrednost običajnih uporabnih predmetov in osebnih predmetov, ki so v lasti fizične osebe, vendar največ do zneska 20.000 eurov.

(10) Za premoženje, ki ga fizična oseba ne prijavi v prijavi premoženja, se šteje, da je pridobljeno v obdobju od zadnje prijave premoženja, če fizična oseba ne dokaže drugače.

(11) Prijavo premoženja iz prvega odstavka tega člena sme davčni organ uporabiti le za oceno davčne osnove za davke od dohodkov fizičnih oseb.

Besedilo 39. člena ZDAVP – člena, ki naj bi predstavljal kontinuiteto 68. členu ZdavP-2 (besedilo 113. člena ZdavP-1, ki je dejansko preneseno v 68. člen ZdavP-2 za potrebe te analize ne bomo obravnavali).

39. člen ZdavP

Davčni organ ugotovi davčno osnovo z oceno, če:

- davčni zavezanec ne vloži davčne napovedi ali ne predloži davčnega obračuna davčnemu organu ali ju vloži oziroma predloži brez podatkov, potrebnih za ugotovitev davčne obveznosti;
- ugotovi, da temelji davčna napoved oziroma davčni obračun na neresničnih ali nepravilnih podatkih;
- ugotovi, da napovedani prihodki oziroma prihodki, izkazani v davčnem obračunu niso sorazmerni napovedanim odhodkom oziroma odhodkom, izkazanim v davčnem obračunu, razen če zavezanec navede upravičene razloge;
- davčni zavezanec na zahtevo davčnega organa ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi, ali so knjige in evidence vsebinsko napačne ali če kažejo take bistvene formalne pomanjkljivosti, ki opravičujejo sum glede njihove vsebinske pravilnosti;
- delodajalec ne predloži podatkov o obračunu in plačilu davka iz osebnih prejemkov, ki jih je izplačal.

Davčni organ oceni davčno osnovo na podlagi uradnih podatkov in podatkov, ki jih zbere v ugotovitvenem postopku, kot so podatki o številu zaposlenih, izplačanih osebnih prejemkih, prihodkih in odhodkih, vrednosti premoženja, proizvodnih kapacitetah oziroma opremljenosti ter lokaciji poslovnih prostorov.

Pri oceni davčne osnove se lahko davčni organ opre tudi na podatke pri osebah, ki opravljajo enako ali podobno dejavnost in pri povezanih osebah, kot so podatki o številu zaposlenih, izplačanih osebnih prejemkih, prihodkih, odhodkih, vrednosti premoženja, proizvodnih kapacitetah oziroma opremljenosti ter lokaciji poslovnih prostorov.

Z oceno določena davčna osnova se zniža, če zavezanec dokaže, da je osnova nižja.

2. VPRAŠANJE

Mnenje v nadaljevanju mora odgovoriti na vprašanja, povezana z načinom izvedbe davčnega nadzora, ki je v konkretni zadevi potekal na podlagi določila 5. odstavka 68. člena ZDavP-2 v povezavi z 69. členom Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 117/06, 10/07, v nadaljevanju ZDavP-2), ki sta se uporabljala v postopku, ki se je zaključil z odločbo XY v letu 2013 za obdobje od 2007-2008 (teoretično določen datum).

ZDSS želi pridobiti odgovore na vprašanja, ki so postavljena v 3. točki tega mnenja. To mnenje je namenjeno izključno na namene naročnika v zvezi z utemeljitvijo problematike postopkov po 5. odstavku 68. člena in ga ni dovoljeno distribuirati izven namena, ki je naveden v prejšnjem odstavku.

V tem mnenju bomo preučili umestitev petega odstavka 68. in 69. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 117/06, 10/07, v nadaljevanju ZDavP-2) v luči teorije in prakse s ciljem ugotoviti ustreznost postopkov z vidika varovanja procesnih pravic strank, v kolikor se izvede postopek po 5. odstavku 68. člena ZDavP-2 za obdobje od 1.1.2007 do 31.12.2008 na način, kot je obrazloženo v odločbi, ki je priloga tega mnenja.

Preučiti je potrebno ali izvajanja pooblastil po 5. odstavku 68. in 69. členu ZDavP-2 omogoča varovanje človekovih pravic in posledično zagotavlja zakonitost odmere javnih dajatev v R Sloveniji, v kolikor se izvaja zakonodaja na naslednji način:

1. FURS (oddelek za preiskave) opravi preiskavo in pridobi vse podatke od bank² ter opravi primerjavo med napovedmi zavezanca za dohodnino in transakcijami po TRR-jih. FURS ne ugotavlja vira morebitnih neskladij, saj enostavno za to tudi nima konkretnih podatkov iz razlogov, ker konkretne podatke poseduje zgolj stranka, ki pa s postopkom sploh ni seznanjena (preiskavo izvaja ODDELEK ZA PREISKAVO FURS GU). FURS uporabi možnost pridobivanja podatkov po določilih ZDavP-2, ki nesorazmerno in s tem pretirano omogočajo davčnemu organu pridobivanje podatkov tudi s strani organizacij, ki so zavezane t.i. bančni tajnosti³.
2. FURS (preiskava), v kolikor na podlagi internih navodil oceni⁴, da gre lahko za uporabo 5. odstavka 69. člena ZDavP-2, pozove stranko, da predloži popis premoženja po 69. členu ZDavP-2 na dan oddaje poziva ter navede, da mora stranka navesti tudi način in datum pridobitve premoženja. Organ na podlagi poziva ne pridobi podatkov, ki bi jih lahko uporabil pri cenitvi, saj datumi popisane premoženja niso skladni z začetkom in koncem obdobja pregleda⁵, kar pa je ključen podatek za zakonito odmero.
3. V kolikor gre za primer, ko po internih navodilih organ (oddelek za preiskavo) presodi, da gre za postopek po 5. odstavku 68. člena ZDavP-2, potem zadevo prevzame oddelek za inšpiciranje, ki

² Problematika pridobivanja podatkov je opisana spodaj.

³ Postavljajo se tudi vprašanja, povezana z določili Konvencije o varstvu posameznika glede na avtomatsko zbiranje posameznikov (Ur. l. Rs. 11/94, MP št. 3/94).

⁴ Davčni organ razlaga pravno pravilo 5. odstavek 68. člena ZDavP-2 na način, da ni potreben ugotovitveni postopek pri katerem ima stranka pravico do sodelovanja. Več o tem v nadaljevanju.

⁵ Pregled opravi oseba iz oddelka za inšpiciranje in ne oseba oddelka za preiskave.

s sklepom (po 5. odstavku 132. člena ZDAVP-2) prvič obvesti stranko, da je v postopku t.i. davčnega nadzora⁶. Inšpektor je dolžan stranko obvestiti o ugotovitvah iz preiskave⁷.

4. Kot je opisano zgoraj, je zoper stranko uveden postopek po 5. odstavku 68. člena (odmera davka po postopku cenitve), brez da bi imela možnosti vplivati na začetek postopka oz. brez da bi imela možnost predhodno pojasniti vsa morebitna odstopanja v izračunih oddelka za preiskavo. Problematika pa je še večja, saj po internih navodilih DURS, organ sploh ne more ugotavljati dejanskega stanja po klasičnem postopku (tudi če kasneje ugotovi, da ima vse relevantne podatke), temveč naj bi bila ugotovitev preiskave in s tem tudi obvezna uporaba 5. odstavka 68. člena za inšpektorja obveza.
5. FURS in inšpekcijskem nadzoru (tudi fizičnih oseb) praviloma ne upošteva ne-listinskih dokazov, kot primeroma navedb prič, ki izpričajo primeroma prejem posojila stranki⁸, hkrati pa zahteva PISNE dokaze za transakcije, za katere ni predpisane hrambe listin oz. ni predpisanega vodenja poslovnih knjig.
6. FURS uporabi metodo cenitve po 5. odstavku 68. člena ZDAVP-2 (neto prirast premoženja – četudi bi bila morebiti druga metoda primernejša)⁹, pri čemer praviloma ne ugotavlja VIRA dohodkov v smislu Zakona o dohodnini, kar ima za posledico morebitno (v večini primerov, saj je metoda neto premoženja dejansko najbolj razširjena metoda, ker organ praviloma uporabi podatke iz poziva po 69. členu ZDAVP-2) napačno uporabo metode, saj je pravilnost uporabe metoda povezana predvsem z viri dohodnine in konkretnimi okoliščinami¹⁰.
7. FURS odloči o odmeri »davek po petem odstavku 68. členu ZDAVP-2« (izrek v odločbi), pri čemer stranka ne more podati pritožbenih razlogov, saj materialni predpis ne ureja »davka po 68. členu ZDAVP-2«.

Vprašanje naročnika:

1. Ali je dopustno, da se brez izvedenega ugotovitvenega postopka, ki ga določa 69. člen ZDAVP2, sploh uvede t.i. subsidiarni postopek ugotavljanja davčne osnove? Ali bi moral organ v postopku najprej ugotoviti potencialni vir, potencialno osnovo, zahtevati od osebe, da poda pojasnila, ponuditi stranki možnost samoprijave itd.?
2. Ali je 5. odst. 68. člen t.i. materialni ali pa morebitno procesni predpis?
3. Če je 5. odst. 68. člena t.i. materialni predpis, potem je potrebno ugotoviti, da gre za uvedbo nove javne dajatve ali pa da gre celo za sankcijo. Nadalje je potrebno ugotoviti, ali je sploh dopustno uvajati nove dajatve ali pa sankcije na način, kot to izhaja iz prakse.
4. Če je 5. odst. 68. člena procesni predpis, je potrebno preučiti (ob upoštevanju, da je ugotovitveni postopek pokazal razloge za cenitev) ali je pravilno, da:

⁶ Po mnenju uradnikov oddelka za inšpiciranje, inšpektor v tem primeru tudi nima diskrecije in celo (domnevno) mora izvesti postopek po 5. odstavku 69. člena, čeprav bi lahko dejansko stanje ugotovil po klasičnem ugotovitvenem postopku. Več o tem v magistrskem delu CENITEV DAVČNE OSNOVE NEPOJASNJENIH DOHODKOV FIZIČNE OSEBE, mag. Matija Mavčec, 2012 strn 84.

⁷ Dokazi, ki jih organ stranki ne predloži, ne morejo biti uporabljeni v postopku inšpekcije, kot dokazi. Tako tudi že navedeno mag. delo, Maučec, 2011, str. 86.

⁸ V konkretnem primeru organ ni upošteval vira premoženja (posojilo od fizične osebe) iz razloga, ker stranka ni mogla predložiti dokazov od kje je posojilodajalec pridobil premoženje.

⁹ V internih navodilih DURS (povzeto po gradivu IFIC) je zapisano, da postopek po 5. odstavku 69. člena ni ocena posameznega vira dohodnine, temveč, da gre za »poseben odmerni postopek«.

¹⁰ V že omenjenih internih navodilih DURS je zavedeno, da bi moral organ sicer primarno ocenjevati osnove za posamezne vire dohodnine, v kolikor pa ni mogoče oceniti vira, da pa mora uporabiti »poseben odmerni postopek« po 5. odstavku 68. člena ZDAVP-2.

- Se cenitev opravi praviloma po METODI, ki je na nek način »vgrajena« v 5. odstavek 68. člena ZdavP-2 (preko 69. člena ZdavP-2), saj tovrstna uporaba lahko resno zniža možnost za ugotavljanje materialne resnice zakonito.
- Če gre za procesni predpis in če upoštevamo, da bi organ lahko uporabil tudi drugo metodo, je potrebno preučiti katera metoda je najustreznejša za konkretni primer.
- Če je metoda prirasta neto premoženja ustrezna, je potrebno preučiti PRAVILNOST uporabe metode (metodika dela).

2. UVOD

Republika Slovenija mora oziroma ima pravico, skladno z določilom 147. člena Ustave R Slovenije, predpisati in pobirati davke z zakonom. Na podlagi določila 153. člena Ustave R Slovenije morajo biti zakoni, podzakonski predpisi in drugi splošni akti, skladni z ustavo. Pod pojmom skladnosti je potrebno razumeti da mora »davčna« zakonodaja biti jasna, nedvoumna, predvsem pa mora zakonodaja upoštevati vse temeljne človekove pravice, ki jih ureja Ustava oz. Evropska konvencija za človekove pravice (predvsem pravica do lastnine, prepoved posega v pravnomočne odločbe ipd.)¹¹.

Republika Slovenija je na podlagi določil t.i. davčne zakonodaje odločila pobirati oz. obračunavati naslednje dajatve, povezane s t.i. fizičnimi osebami¹²:

Neposredni davki

1. Zakon o dohodnini
 2. Zakon o davku na izplačane plače
 3. Zakon o posebnem davku na določene prejemke
 4. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
 5. Zakon o popisu zalog in dajatvi na presežne zaloge določenih kmetijskih proizvodov
 6. Zakon o prispevkih za socialno varnost
- Zakon o ekonomskih conah
 - Zakon o davku na tonažo
 - Zakon o davku od dobička od odsvojitve izvedenih finančnih instrumentov
 - Zakon o ugotavljanju katastrskega dohodka

Obdavčitev premoženja, dediščin in daril

- Zakon o davku na dediščine in darila
- Zakon o davku na vodna plovila
- Zakon o davkih občanov
- Zakon o davku na dobitke pri klasičnih igrah na srečo
- Zakon o davku na bilančno vsoto bank – ZDBVB
- Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin – ZMVN

Postopkovna in delno tudi materialno-pravna vprašanja v zvezi s posamezno dajatvijo je v R Sloveniji praviloma urejeno v Zakonu o davčnem postopku, ki natančno določa za posamezno skupino davčnih zavezancev pravice in obveznosti, povezavi z določenim materialnim predpisom. V nadaljevanju bomo obravnavali zgolj vprašanja, povezana s fizičnimi osebami, ki skladno z določili Zakona o dohodnini ne opravljajo dejavnosti (v nadaljevanju fizične osebe).

V delu, kjer ZdavP-2 ureja področja dohodnine (natančneje postopek odmere dohodnine), ki je ključen in praktično edini zakon za obdavčitev t.i. dohodkov fizičnih oseb, zakon posebej ne ureja način evidentiranja transakcij, ki so bodisi oproščene plačila dohodnine (npr. prodaja premičnin v delu, ko ne gre za dejavnost oz. ni podvržena t.i. kapitalskim dobičkom, transakcije, ki jih zakon ne obdavčuje, kot primeroma nakup in prodaja vrednostnih papirjev v obdobju, ko zakon teh transakcij ni obdavčeval – pred letom 2004 itd.), predvsem pa zakon ne določa obvezo za fizične osebe, da hranijo oz. evidentirajo

¹¹ Več o tem, kako morajo biti davki urejeni tudi v Sodbi Ustavnega sodišča U-I-313/13-88.

¹² Več o tem tudi na http://www.mf.gov.si/si/delovna_podrocja/davki_in_carine/sprejeti_predpisi/

v posebnih evidencah transakcije, povezane z dajanjem in prejemanjem posojil, prejemi določenih daril itd. (v nadaljevanju transakcije izven sistema dohodnine).

Zakon nikjer ne predpisuje, da bi morale fizične osebe popisovati ali posebej evidentirati svoje lastno premoženje, kot primeroma deleže v družbah, delnice in druge vrednostne papirje, gotovino, denar na transakcijskih računih, premično premoženje večjih vrednosti itd.

Povedano drugače zakon v nobenem členu ne določa obveznost fizičnih oseb voditi poslovne knjige ali hranjenja dokumentacije, kot je to urejeno za osebe, ki izvajajo dejavnost, seveda to velja za dohodke oz. transakcije, ki ne sodijo v obdavčitev po Zakonu o dohodnini.

Na tem mestu tudi poudarjamo, da zakonodajalec, kljub večkratnim pozivom (več o tem je mogoče pridobiti na Ministrstvu za finance, ki je pristojno za t.i. davčno zakonodajo), ni želel uvesti popisa premoženja za vse davčne zavezance, kar bi vsaj teoretično omogočilo spremljanje gibanje premoženja posamičnih fizičnih oseb. V tem delu tudi poudarjamo, da ureditev, ki jo je izvedla R Srbija načeloma omogoča ugotavljanje t.i. prirasta premoženja pri fizičnih osebah, saj so bile vse fizične osebe zavezane prijaviti svoje premoženje (nad določenim zneskom premoženja). Davčni organ R Srbije lahko ugotavlja prirast samo od datuma popisa dalje, pri čemer seveda menimo, da je tudi navedena rešitev lahko protiustavna, v kolikor se ne upoštevajo vse procesne pravice strank v postopku (prepoved dvakratnega odločanja itd.).

Zakonodajalec je šele v letu 2009 ([Uradni list RS, št. 110/2009, z dne 29. 12. 2009](#)) sprejel določilo, po katerem morajo banke zahtevati tudi davčno številko za fizične osebe, ki odpirajo račune. Povedano drugače, do navedenega datuma fizične osebe celo niso bile dolžne predlagati davčne številke osebam, ki izvajajo plačilni promet in druge bančne storitve.

Zakonodajalec je, poleg zgoraj navedenega zakona, sprejel zakonodajo, ki nalaga pristojnim organom, odvzem t.i. premoženja, ki pa izhaja iz nezakonitih oz. kaznivih ravnanj (Zakon o odvzemu premoženja nezakonitega izvora ([Uradni list RS, št. 91/11 in 25/14](#))). Navedeni zakon predstavlja pravno podlago za odvzem premoženja, ki je nastalo oz. izhaja iz naslednjih kaznivih dejanj:

- terorizma (108. člen KZ-1),
- financiranja terorizma (109. člen KZ-1),
- spravljanja v suženjsko razmerje (112. člen KZ-1),
- trgovine z ljudmi (113. člen KZ-1),
- zlorabe prostitucije (175. člen KZ-1),
- prikazovanja, izdelave, posesti in posredovanja pornografskega gradiva (drugi, tretji in četrti odstavek 176. člen KZ-1)
- proizvodnje in prometa škodljivih sredstev za zdravljenje (prvi, drugi, četrti in peti odstavek 183. člena KZ-1),
- proizvodnje in prometa škodljivih živil in drugih izdelkov (prvi, drugi, četrti in peti odstavek 184. člena KZ-1),
- neupravičene proizvodnje in prometa s prepovedanimi drogami, nedovoljenimi snovmi v športu in predhodnimi sestavinami za izdelavo prepovedanih drog (186. člen KZ-1),
- omogočanja uživanja prepovedanih drog ali nedovoljenih snovi v športu (187. člen KZ-1),
- organiziranja denarnih verig in nedovoljenih iger na srečo (212. člen KZ-1),
- zoper gospodarstvo (štiriindvajseto poglavje KZ-1), za katero se sme izreči kazen treh let zapor ali več,
- jemanja podkupnine (261. člen KZ-1),
- dajanja podkupnine (262. člen KZ-1),
- sprejemanja koristi za nezakonito posredovanje (263. člen KZ-1),
- dajanja daril za nezakonito posredovanje (264. člen KZ-1),
- hudodelskega združevanje (294. člen KZ-1),
- izdelovanja in pridobivanja orožja in pripomočkov, namenjenih za kaznivo dejanje (prvi odstavek 306. člena KZ-1),
- nedovoljene proizvodnje in prometa orožja ali eksploziva (307. člen KZ-1),

- drugo kaznivo dejanje, storjeno v hudodelski združbi, ali
- drugo naklepno kaznivo dejanje, za katerega se sme izreči kazen petih let zapora ali več, če lahko iz njega izvira premoženje nezakonitega izvora.

Na podlagi določila 5. člena navedenega zakona je premoženje nezakonitega izvora, če ni dokazano, da je bilo pridobljeno iz zakonitih dohodkov oziroma na zakonit način.

Domneva se, da premoženje ni bilo pridobljeno iz zakonitih dohodkov oziroma na zakonit način, če je podano očitno nesorazmerje med njegovim obsegom in dohodki, zmanjšanimi za davke in prispevke, ki jih je oseba, zoper katero teče postopek po tem zakonu, plačala v obdobju, v katerem je bilo premoženje pridobljeno.

Pri ugotavljanju nesorazmernosti se upošteva vrednost vsega premoženja, ki ga ima oseba iz prejšnjega odstavka v lasti, posesti, ga uporablja, uživa, z njim razpolaga ali je razpolagala oziroma ga je prenesla na povezane osebe ali je bilo pomešano z njihovim premoženjem ali je prešlo na njene pravne naslednike.

Državni tožilec odredi finančno preiskavo, kadar so izpolnjeni naslednji pogoji:

1. v predkazenskem ali kazenskem postopku se ugotovi, da so podani ali so bili podani razlogi za sum, da je osumljenec, obdolženec ali zapustnik storil kataloško kaznivo dejanje;
2. oseba iz prejšnje točke ima v lasti, posesti, uporabi ali uživanju premoženje, v zvezi s katerim so podani razlogi za sum, da je nezakonitega izvora, oziroma je s takim premoženjem razpolagala ali je prešlo na njene pravne naslednike ali ga je prenesla na povezane osebe ali je bilo pomešano s premoženjem teh oseb, in
3. premoženje iz prejšnje točke ne predstavlja premoženjske koristi, pridobljene s kataloškim kaznivim dejanjem ali zaradi njega.

Predlog za finančno preiskavo z obrazloženimi razlogi za sum lahko poda policija, Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: DURS), Carinska uprava Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: CURS), Komisija za preprečevanje korupcije ali Urad Republike Slovenije za preprečevanje pranja denarja

Kot je razvidno iz zgornjega pregleda upravne in kazenske zakonodaje, ki ureja »ne prijavljene« dohodke fizičnih oseb, lahko zaključimo, da ima državo pravico (in dolžnost) obdavčiti dohodke fizičnih oseb, ki jih sicer ne prijavijo v svojih davčnih napovedih a sodijo med t.i. ne-kazenske dohodke (a obdavčljive), hkrati pa lahko oz. mora država odvzeti določenim fizičnim osebam premoženje, v kolikor pa gre za določene »zaslužke« iz kaznivih dejanj.

Fizične osebe mora predlagati dokumentacijo, ki je neposredno povezana z obdavčljivimi viri v okviru splošnega določila ZdavP-2 (10. člen ZdavP-2). Hranjenje dokumentacije za fizične osebe ni neposredno predpisano, saj 31. člen ZdavP-2 ne ureja t.i. hranjenja dokumentacije za fizične osebe. Na podlagi navedene zakonodaje menimo, da morajo fizične osebe hraniti tisto dokumentacijo, ki ne neposredno povezana z obdavčenimi viri in sicer smiselno enako, kot to velja za druge zavezanke. Rok je povezan z zastaralnimi roki.

Zavezanec, ki morebiti kasneje ugotovi, da v zvezi z odmero dohodnine ni prijavil vseh dohodkov, lahko »napako« popravi, skladno z določilom 63. člena ZDavP2- v t.i. postopku samoprijave.

Sistemiziranje t.i. neprijavljenih dohodkov po tem členu mnenja je narejeno zaradi razumevanja obdavčitve v luči upravno-kazenske zakonodaje. Kot je razvidno zgoraj, bi moral davčni organ preden se odloči obdavčevati t.i. neprijavljene vire, po naši oceni ugotoviti najprej, ali viri izhajajo iz t.i. kaznivih dejanj. V kolikor bi z veliko verjetnostjo ocenil, da dohodki ne izhajajo iz dohodkov, ki jih ureja Zakon o odvzemu premoženje nezakonitega izvora, bi šele lahko nadaljeval upravni postopek. V kolikor organ ne opravi potrebnega metodološkega premisleka, po naši oceni krši določila navedenega zakona.

3. Ali so bile izpolnjene predpostavke za uvedbo t.i. subsidiarnega postopka davčne ocene?

V tem delu moramo ugotoviti, ali se postopki po 5. odstavku 68. člena izvajajo na ustavno-praven pravilen način. Primerjalno pravno (Avstrija, Nemčija) so, z vidika postopka, postopki cenitve davčne osnove neke vrste »sankcija«, saj v navedenih postopkih velja, da organ izračuna »približek materialne resnice« v zvezi z določeno dajatvijo (npr. davek na dividende, kapitalski dobički itd.), stranka pa mora dokazovati nasprotno. Seveda pa se »sankcija« uvede izključno po pogojih, ki jih zakon natančno določa.

Postopki, ki se uvajajo na podlagi 5. odstavka 68. člena ZDavP-2, v praksi potekajo na način, da t.i. preiskava¹³ (posebni interni postopek, ki je določen v ZDavP-2) na podlagi pregleda bančnih računov¹⁴ (ki jih pridobi na podlagi ne dovolj jasne določbe ZDavP-2) primerja napoved dohodnine posamezne fizične osebe, ki jo je oddala v zvezi z obdobjem, ki je predmet preiskave.

Praksa v R Sloveniji očitno predpostavlja, da so vse transakcije po TRR-ju fizičnih oseb že avtomatsko transakcije, ki bi morale potencialno povečevati davčno osnovo za dohodnino. Ali je predpostavka pravilna, še posebej iz razlogov, ki so navedeni v nadaljevanju? Ali ne gre v navedenih primerih za domnevo, ki nima podlage v materialnih predpisih oz. v dejanskem stanju?

Na podlagi povedanega je potrebno odpreti tudi vprašanje, povezano s pridobivanjem podatkov o posameznem davčnem zavezancu, saj je ureditev popolnoma neskladna z ureditvami v sodobnih (z davčno-pravnega vidika) državah.

V ZR Nemčiji primeroma velja, da mora tretja oseba posredovati ne samo podatke, ki vplivajo na njegovo davčno obveznost, temveč mora sodelovati tudi pri dajanju podatkov o zavezancih - njegovih poslovnih partnerjih. To velja tudi za fizične osebe in druge pravne osebe. Preden davčni inšpektor zahteva podatke o tretji strani, mora davčni inšpektor najprej zahtevati podatke od njega samega. Obveznost dajanja informacij vključuje pravico inšpektorja postavljati vprašanja o tretji strani kot npr. o dobaviteljih, strankah ter vleči sklepe in povzetke. To se nanaša tudi na fizične osebe o npr. ceni nakupa avtomobila.

V skladu z zaščito zasebnosti državljanov in javnih uslužbencev velja, da določene osebe niso dolžne dajati podatkov o tretjih straneh. To velja za davčno administracijo, detektivske agencije ipd. V primeru, da je zavezanec osumljen kaznivega dejanja oziroma takoj, ko zve za to dejstvo, mu seveda ni potrebno dajati izjav (samoobtožba) v skladu s pravico do molka (393. člen Abgabenordnung).

Informacije o tretji strani v skladu s 102. členom zakona niso dolžne dajati podatkov tudi naslednje osebe:¹⁵

- bližnji sorodniki,
- minister za religije,
- člani parlamenta (zveznega ali deželnega),
- pravni zastopniki in odvetniki,
- notarji,
- davčni zastopniki,

¹³ Več o tem tudi v gradivu IFIC – DIN-ugotavljanje nenapovedanih dohodkov fizičnih oseb.

¹⁴ Najobičajneje je vir podatkov za začetek preiskave ravno »kontrola« bančnih računov.

¹⁵ Več o tem Center of knowledge and communications of the Dutch Tax Administration: Tax auditing in Germany, Center for process and product development, May 2000.

- javni računovodje,
- zdravniki,
- farmacevti,
- zobozdravniki,
- novinarji kot varovanje svojega vira.

V primeru, da zavezanec ne želi posredovati informacij o tretji strani, se lahko pritoži na urad, ki je posredoval zahtevo, nadalje pa na finančno sodišče in nazadnje na zvezno ustavno sodišče.

Kot je razvidno v zgornjem sestavku, je v Sloveniji ureditev dajanja oz. pridobivanja podatkov o zavezanih urejeno na način, da se lahko vodijo »zoper« določene osebe t.i. tajni postopki, ki po naši oceni kršijo več temeljnih človekovih pravic. Poudarjamo, da gre v navedenih zadevah za upravne in ne kazenske postopke.

Transakcije, ki so predmet preiskave v R Sloveniji namreč v večini primerov (enako, kot je to slučaj tudi v konkretni zadevi) niso povezane z obdavčenimi transakcijami oz. z transakcijami, ki bi morale po zakonu povečevati davčno osnovo. Med tovrstne transakcije sodijo predvsem posojila, ki jih dajejo ali prejemajo fizične osebe (v nadaljevanju transakcije izven sistema dohodnine).

Drugi primer transakcij, ki nimajo vpliva na odmero dohodnine so lahko tudi transakcije, ki so povezane z t.i. oproščenimi prejemki, kot primeroma prodaja premičnin (v nadaljevanju oproščene transakcije), ki se ne obravnava kot t.i. dejavnost po določilih Zakona o gospodarskih družbah.

Ne glede na to, da so transakcije po TRR-jih fizičnih oseb praviloma povezane s t.i. transakcijami, ki so izven sistema dohodnine ali pa transakcijami, ki so oproščene, davčni organ avtomatsko (analizo opravi preiskava) pošlje stranki poziv po 69. členu ZdavP-2 in ga pozove, da poda pojasnila v zvezi s transakcijami.

Na podlagi določil 69. člena ZdavP-2, ki določa, da lahko (sme) organ pozove stranko za predložitev oz. popis svojega premoženjskega stanja šele, če ugotovi¹⁶, da fizična oseba:

- razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem,
- ki precej presegajo dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal, ali
- če je davčni organ na drugačen način seznanjen s podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec – fizična oseba, oziroma s trošenjem davčnega zavezanca.....

Povedano drugače, sta člena 5. odstavka 68. člena v povezavi z določilom 69. člena popolnoma nesorazmerna (z vidika človekovih pravic) v kolikor organ ne izvede predhodni ugotovitveni postopek iz katerega NEDVOUMNO izhaja, da zavezanec resnično ni prijavil vseh dohodkov, ki bi lahko oz. bi morali povečevati davčno osnovo določenih virov po Zakonu o dohodnini (v nadaljevanju obdavčeni dohodki) in da zavezanec ne želi pojasniti svojo napako oz. ne želi podati samoprijavo. Ni dovolj, da bi organ zgolj sumil na obstoj dohodkov, ki presegajo prijavljene, temveč bi moral organ nedvoumno ugotoviti, da gre za t.i. neprijavljene, a obdavčljive dohodke.

Ker organ sistemsko (in tako je tudi v konkretnem primeru) ne izvede predhodni ugotovitveni postopek iz katerega bi bilo nedvoumno jasno, da so izpolnjeni pogoji iz 5. odstavka 68. člena ZdavP-2 in je posledično pooblastilo iz 69. člena preuranjeno vročeno stranki, menimo, da ureditev, v kolikor se izvaja, kot izhaja iz obravnavanega primera, ni skladna z Ustavo R Slovenije, kar bo pojasnjeno v nadaljevanju.

¹⁶ Davčni organ izvaja pooblastila na podlagi ZdavP-2 in subsidiarne uporabe ZUP. Navedena zakona določata, da se v upravnih postopkih t.i. ugotovitveni postopek izvaja ob upoštevanju vseh načel, med drugim tudi načelom sodelovanja stranka v postopkih.

SKLEP pod točko 1:

V Republiki Sloveniji fizične osebe niso zavezane vodenju poslovnih knjig in niso zavezane evidentirati ali hraniti računov ter drugih listin za transakcije, ki so bodisi oproščene dohodnine ali pa sodijo med transakcije izven sistema dohodnine. Povedano drugače pozitivne zakonodaje (predvsem 31. in 32. člen ZdavP-2) ne določajo obveznosti hranjenja dokumentacije za transakcije za fizične osebe, ki niso povezane z obdavčenimi dohodki oz. dohodki, ki bi morali biti obdavčeni.

Prav tako fizične osebe niso dolžne voditi popisa svojega premoženja in to ne glede na to kako je bilo premoženje pridobljeno oziroma niso dolžne voditi računov, povezanih z t.i. osebno potrošnjo.

Sklep iz te točke je pomemben zaradi upravne in sodne prakse, ki žal terjajo od fizičnih oseb dokazovanje svojih trditev primarno z listinami, čeprav za to seveda ni nobene pravne podlage, saj noben zakon za listine, ki niso povezane z obdavčenjem, tega od fizičnih oseb ne terja oz. zahteva.

Predpostavka, ključna za uvedbo postopka nadzora, da mora fizična oseba dokazati »trditve« (pravilneje ugibanja) davčnega organa, da so primeroma transakcije po bančnih računih že »viri, ki so po zakonu obdavčeni in niso prijavljeni davčnim organom«, je zato nesprejemljiva in tudi nezakonita.

Določilo iz 5. odstavka 68. člena, po našem prepričanju in izhajajoč iz zgodovinske in logične razlage, ne predstavlja novi materialni predpis, temveč zgolj določa t.i. subsidiarni postopek določanja davčne osnove, ki pa se lahko izvede samo pod pogoji, ki pa jih naš zakon žal natančno ne ureja (primerjalno-pravno je zadeva jasnejša).

Davčni organ, ki preiskuje določeno fizično osebo po naši oceni ima sicer pravico opraviti nadzor (enako kot velja za slehernega davčnega zavezanca), žal pa zakon v povezavi z 68. členom ne določa kriterijev za nadzor, ki bi upoštevali predvsem načelo enakopravne obravnave (zakaj je pregledana določena oseba, pri čemer imajo neskladja med osnovo za dohodnino in TRR-ji praktično vse osebe, ki prejemajo ali dajejo posojila) in ki bi onemogočil oz. preprečil morebitno pretirano uporabe sile organa.

Tudi če se nadzor torej uvede, bi moral organ primarno ugotavljati potencialni vir in z veliko verjetnostjo zgolj opraviti delno oceno ali pa celo več, verjetno bi moral v večini primerih zgolj odmeriti dajatev na podlagi klasičnega ugotovitvenega postopka (in cenitev sploh ni potrebna).

Praksa, ki v vseh primerih po 5. odstavku 68. člena ZdavP-2 uvede t.i. subsidiarni postopek že takoj, ko se ugotovijo neskladja med TRR-jem in napovedano dohodnino, so zato neustavna, saj z vidika pravic strank v postopku niso bili pretehtani pogoji za uvedbo t.i. subsidiarnega postopka, temveč je zakon (če ga razlagamo zmotno) že vgradil avtomatizem, ki pa povzroči kršitve temeljnih človekovih pravic.

Oseba, ki je predmet nadzora po 68. a. členu ZdavP-2 namreč nima zagotovljenih temeljnih pravic, kot je podrobneje pojasnjeno tudi v nadaljevanju. Gre predvsem za pravico, da mora organ primarno sam ugotavljati dejansko stanje z dokazi in seveda ni dopustno terjati od stranke, da dokazuje morebitne nelogične trditve organa, še posebej oz. v primerih, ko in če se predpostavke za oceno davčne osnove sploh niso izpolnjene (predhodni ugotovitveni postopek sploh ni izveden, stranka v postopku ni mogla sodelovati itd.).

Ureditve, po kateri se pred odločitvijo ali se uporabi t.i. subsidiarni postopek ugotavljanja dejanskega stanja, ne uvede ugotovitveni postopek, je neskladna tudi z določilom 69. člena ZdavP-2, ki določa, da se poziv za popis premoženja vroči šele in samo pod pogojem, če organ predhodno že ugotovi, da obstajajo dokazi, da oseba ni zakonito prikazala vseh z zakonom obdavčenih dohodkov.

4. Analiza 68. in 69. člena ZDavP-2, ki je veljav za obdobje od 1.1.2007 do 31.12.2008

V nadaljevanju bomo analizirali predvsem ureditev iz petega odstavka 68. in 69. člena ZDavP-2 v povezavi z ureditvijo v ZR Nemčiji. Primerjava z Nemčijo je primerna, saj gre za ureditev, ki predstavlja osnovo za ureditev cenitve, kot je urejena v Avstriji, iz katere pa smo povzeli 39. člena ZdavP, ki je prvotno uredil postopek ocene davčne osnove.

V R Sloveniji je ureditev iz 5. odstavka 68. člena dejansko umeščena v zakon zaradi pojasnjevalne narave, saj je želel zakonodajalec jasno določiti, da se lahko cenitev opravi tudi za fizične osebe. Ureditev je zato nepotrebna, še posebej zato, ker lahko z nepravilno uporabo zakona (izključno besedna razlaga) uporabimo pravilo na način, da se fizične osebe praviloma cenijo samo na podlagi metode, ki je na nek način vgrajena v zakon (t.i. metoda neto prirasta premoženja).

Problematičnost ureditve pa je še večja v kolikor se metoda uporabi za vse primere, kar je tudi slučaj v praksi. Poenostavljeno povedano imamo v R Sloveniji rešitev, po kateri se uporablja za cenitev davčne osnove (za VSE vire dohodnine za fizične osebe) samo ENO metodo in to tudi v primeru, ko iz primerjalno-pravne prakse izhaja, da so druge metode primernejše.

Še večji problem ureditve iz 68. člena pa se izkaže v primerih, ko bi moral organ ugotavljati tudi pri fizičnih osebah t.i. dohodke iz dejavnosti (npr. fizična oseba ima tudi podjetje ali pa izvaja dejavnost brez ustreznih registracij), pa se vedno odloči (domnevno zaradi določil 68. člena ZDavP-2) za metodo, ki naj bi bila »predpisana« oz. je na nek način »vgrajena« v zakon¹⁷.

V strokovni literaturi je mogoče t.i. cenitev davčne osnove, ki jo v ZdavP-2 ureja 68. in 68. a. člen ZdavP-2, povezati predvsem s postopki, ki so povezani z osebami, ki opravljajo dejavnost. Povezava z osebami, ki opravljajo dejavnost je namreč nujna tudi ali predvsem zaradi pravnih okvirov, ki jih določa ustavno-pravno konsistentna zakonodaja.

Tako avtorja Bernardette M. Gierlinger in Harald Neschkudla v delu »Cenitev davčni osnov v podjetniškem poslovanju« (Orac, 2000) pojasnita, da ima ¹⁸davčni nadzor primarni namen preveritev upoštevanja zakonskih predpisov o vodenju poslovnih knjig (124-132. člen Zveznega davčnega zakona R Avstrije). V kolikor se ugotovijo bistvene formalne nepravilnosti ali pa vsebinske nepravilnosti, sledi postopek davčne ocene. Avtorica tudi pojasni, da se postopek ocene mora izvesti tudi v primerih, ko zavezanec ne želi izročiti z zakonom določene dokumentacije.

Povedano drugače je postopek CENITVE ALI OCENE DAVČNE OSNOVE t.i. subsidiarni postopek ugotavljanja materialne resnice, primarno namenjen oceni davčne osnove t.i. podjetniške dejavnosti. Primerjalno pravno se torej postopek cenitev davčne osnove začne samo pod pogojem, ko so izpolnjeni natančno določeni pogoji, predvsem povezani z nepravilnostmi v poslovnih knjigah.

V nemškem pravu je cenitev davčne osnove urejen v 162. členu Zveznega finančnega zakona, ki ima natančno določene pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da se postopek cenitve lahko uporabi. V nemški zakonodaji (in posledično tudi praksi), je cenitev davčne osnove povezan z neizpolnjevanjem določil zakonodaje, ki ureja obveznost vodenja in hranjenja poslovnih listin oz. druge obveznosti, ki jih natančno določa zakon.

¹⁷ Davčni organ praviloma ne presoja ključnega vprašanja in sicer, iz katerega vira je bilo domnevni presežek premoženja tudi ustvarjen.

¹⁸ Več o tem v zakonu, ki je priloga tega dopisa.

Nemški zakon v 162. členu, ki ureja cenitev osnove tudi za fizične osebe (gre za generalno določbo), navaja natančno pogoje, ki morajo biti izpolnjeni za to, da lahko oz. mora davčni organ izvesti postopek cenitve davčne osnove. Natančneje navedeni člen določa naslednje:

»(1) Where the revenue authority cannot determine or calculate the basis of taxation, the revenue authority shall estimate it. All circumstances which have an impact on the estimate shall be taken into account.

(2) An estimate shall be undertaken in particular where the taxpayer is not willing to provide sufficient explanation regarding his details or refuses to give further information or a sworn statement or breaches his obligation to cooperate pursuant to section 90 (2) . The same shall apply where the taxpayer cannot provide accounts or records which he is obliged under tax laws to keep, where the accounts or the records cannot be used as a basis for taxation pursuant to section 158 or where there are factual indications of the incorrectness or incompleteness of the details provided by the taxpayer on taxable income or business asset increases and the taxpayer fails to give his consent pursuant to section 93(7), first sentence, number 5. Where the taxpayer contravenes his obligation to cooperate under section 90(2), third sentence, it shall be refutably assumed that taxable income in states or territories within the meaning of section 90(2), third sentence exists or is higher than the income declared.

(3) Where a taxpayer contravenes his obligation to cooperate under section 90(3)¹⁹ by not submitting the records or where records submitted are essentially of no use or where it is determined that the taxpayer has not drawn up records within the meaning of section 90(3), third sentence, in a timely manner, it shall be refutably assumed that his income which is subject to tax in Germany and whose determination the records within the meaning of section 90(3) serve is higher than the income he declared. Where in such cases the revenue authority must conduct an estimate and where this income can only be determined within a certain scale, especially only on the basis of price ranges, this scale may be fully exhausted to the detriment of the taxpayer. Where despite the submission of usable records by the taxpayer there are indications that his income would, taking into account the arm's length approach, be higher than the income declared on the basis of the records, and where corresponding doubts cannot be clarified on account of this because a foreign associated person does not fulfil his obligation to cooperate pursuant to section 90(2) or his obligation to provide information pursuant to section 93(1)²⁰, the second sentence above shall be applied accordingly.

(4) Where a taxpayer does not submit records within the meaning of section 90(3), or where submitted records are essentially of no use, a surcharge of 5,000 euros shall be set. The surcharge shall be at least 5

¹⁹ Besedilo člena: (3) Where circumstances relate to transactions having a bearing on another country, the taxpayer shall keep records on the nature and content of his business relations with associated persons within the meaning of section 1(2) of the Foreign Tax Act. The obligation to keep records shall also extend to the economic and legal basis of any agreement on prices and other terms of business complying with the arm's-length principle with associated persons. In the case of exceptional business transactions, records shall be prepared without delay. The obligation to keep records shall apply accordingly to taxpayers who, for the purposes of domestic taxation, are obliged to allocate profits between their domestic enterprise and its foreign permanent establishment or to determine the profit of the domestic permanent establishment of their foreign enterprise. In order to ensure the uniform application of the law, the Federal Ministry of Finance shall be empowered with the consent of the Bundesrat by way of ordinance to determine the nature, content and extent of the records to be kept. The revenue authority should require the submission of records only for the purposes of conducting an external audit. Such submission shall be governed by section 97 with the proviso that subsection (2) of this provision shall not apply. It shall be done on request within a period of 60 days. Where records of exceptional business transactions are to be submitted, the period shall be 30 days. The period for submission may be extended in substantiated individual cases.

²⁰ Section 93 Obligation of the participants and other persons to provide information

(1) The participants and other persons shall provide the revenue authority with the information needed to ascertain facts which are of significance for taxation. This shall also apply to associations without legal capacity, conglomerations of assets, authorities and commercial enterprises of public-law entities. Persons other than the participants should be required to provide information only if clarification of the matter by the participants does not or is not likely to produce any results.

.....

per cent and at most 10 per cent of the additional income that arises from the correction after applying subsection (3) above where this leads to a surcharge of more than 5,000 euros. Where there is a delay in submitting usable records, the surcharge may total up to 1,000,000 euros, and shall be at least 100 euros for each full day beyond the date of the deadline. Where the revenue authorities are allowed discretion with respect to the extent of the surcharge, in addition to its purpose of obliging the taxpayer to draw up and submit in a timely manner the records within the meaning of section 90(3), the benefit gained by the taxpayer and, in the case of delayed submission, the length of time by which the deadline has been exceeded shall be taken into account. No surcharge shall be set where non-fulfilment of the obligations under section 90(3) appears excusable or where default is only minor. Default by a legal representative or aide shall be deemed equal to personal default. The surcharge shall be set as a matter of routine once the external audit has been completed.

(5) In the cases outlined in section 155(2)²¹, the basis of taxation to be assessed in a basic assessment notice may be estimated.

Kot je razvidno iz sistematike zakona, mora davčni organ uporabiti ocen davčne osnove vedno, ko so izpolnjeni pogoji iz 2. odstavka 162. člena:

- a) Ko zavezanec ne predloži obračunov ali so obračuni pomanjkljivi,
- b) V zvezi s členom 90 (2)²² – Gre za določbo, ki zahteva, da v kolikor posluje zavezanec izven Nemčije, mora predložiti vse potrebne dokumente.
- c) V zvezi s členom 158 - Gre za določbo, ki se sklicuje na oddelek zakona, ki ureja obveznost predložitve vseh dokumentov, ki jih mora hraniti zavezanec tudi po drugi-ne davčni zakonodaji.
- d) V zvezi s členom »93(7), first sentence, number 5« - Gre za določbo, ki določa, da mora oseba prostovoljno predati vse svoje bančne izpiske, v kolikor se predloženi podatki zavezanca v zvezi z davki in dejanski indikatorji resno razlikujejo.

V kolikor so izpolnjeni pogoji iz člena 90(2), potem mora organ opraviti oceno davčne osnove po določbah 3. odstavka, ki določa, da se za dohodke iz tujine predpostavlja, da so višji, kot so bili deklarirani in da se lahko uporabi tudi višja davčna stopnja (v primeru, ko gre za t.i. necedularno obdavčitev).

V 4. odstavku navedenega člena so določene sankcije za neizvajanje določil 3. odstavka oz. v primerih, ko oseba, ki posluje s tujino, ne predloži zahtevanih podatkov.

V 5. odstavku je določeno, da lahko pod pogoji, navedenih v prejšnjih členih, organ izda odločbo na način ocene davčne osnove, skladno z določilom drugega odstavka 155. člena, ki določa, da lahko organ

²¹ Besedilo člena: (2) A tax assessment notice may be issued even where a basic assessment notice has not yet been issued.

²² Besedilo člena: (2) Where circumstances relating to transactions effected outside the territory of application of this Code are to be established and subjected to the provisions of tax law, the participants shall clarify these circumstances and procure the necessary evidence. In doing so, they shall exhaust all legal and practical means available to them. Where there are objectively recognisable indications to assume that the taxpayer has business relations with financial institutions in a state or territory with which there is no agreement to provide information in accordance with Article 26 of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital in the version of 2005, or the state or the territory does not provide information to a comparable extent or is not willing to engage in a corresponding provision of information, the taxpayer shall at the revenue authority's request make a sworn statement affirming the correctness and completeness of the details provided by him and authorise the revenue authority to assert on his behalf, both in and out of court, the possible entitlement to information against the credit institutions named by the revenue authority; the sworn statement may not be compelled pursuant to section 328. A participant may not plead inability to clarify circumstances or to submit evidence when he, depending on the case, could, in structuring his circumstances, have afforded himself or have himself given the opportunity to do so.

izda odločbo o odmeri davka tudi, če zavezanec ne predloži vloge za odmero (oz. odmera v prvotnem postopku še ni opravljena)²³.

Če povzamemo nemško zakonodajo, ki je bila dejansko podlaga za ureditev tudi v Sloveniji²⁴, potem lahko ugotovimo, da slovenska praksa na podlagi, po naši oceni zmotni razlagi pravnega pravila, napačno izvaja z zakonom dana pooblastila.

V nadaljevanju moramo ugotoviti razlike med obravnavanimi ureditvami s ciljem poiskati rešitve, ki omogočajo zakonitost odmere, tudi v primerih, če je z zakonom izpolnjen pogoj za izvedbo postopka cenitve davčne osnove.

3. Kje so ključne razlike v postopkih v R Sloveniji in ZR Nemčiji?

Pred analizo pravnih pravil z vidika Ustave RS in sodne prakse v RS ter EU, je potrebno analizirati pravno pravilo cenitve davčne osnove z vidika primerjalno pravne ureditve. Glede na to, da smo ureditev iz 39. člena ZdavP povzeli po ureditvi iz Avstrije²⁵ in da je tudi sodna praksa pripoznala literaturo, ki ureja področje cenitve v Avstriji ter da je avstrijska praksa močno povezana z ureditvijo v Nemčiji, menimo, da je primerno primerjati ureditev med R Slovenijo in ZR Nemčijo.

Bistvena dostopanja v praksi med navedenima državama, čeprav zakona (še posebej ZdavP) dejansko urejata enako materijo na praktično enak način (z izjemo ureditve, po kateri naj bi 5. odstavek 68. člena predstavljal »novi vir dohodnine«), so prikazane v spodnji tabeli.

Tabela: Primerjalno-pravni pregled metodike dela v R Sloveniji in ZR Nemčiji

	Nemčija	Slovenija	Problem	OPOMBE - dejstva iz konkretnega primera
--	---------	-----------	---------	---

²³ Določba zagotavlja, da ne pride do situacije, ko bi lahko o isti stvari organ odločal dvakrat. S tem je spoštovano tudi načelo ne bis in idem, ki ga poznamo tudi v slovenski upravni in ustavni zakonodaji.

²⁴ Pravilnejša trditev je, da je bil 39. člen ZdavP povzet po avstrijski zakonodaji, ki pa se v veliki meri navezuje na nemško ureditev, ki pa je še bolj natančno določena. Vsebinsko imata obe državi področje urejeno na praktično enaka način.

²⁵ Samo pooblastilo za oceno je dejansko podano v sleherni sodobni državi. Tudi pogoji za cenitev so praviloma povsod urejeni na enak način in sicer, da se cenitev lahko uvede samo v kolikor gre za velike formačne nepravilnosti, velike vsebinske nepravilnosti ali pa iz drugih razlogov. V vsakem primeru mora organ najprej poizkušati ugotoviti sam vse okoliščine. Določila

§ 184 BAO:

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

1	Predhodni postopka	Postopek cenitve se uvede, če se ugotovijo razlike, ki kažejo na potencialno OBVEZNOST oz. na podlagi pogojev, ki jih določa zakon.	Organ izvaja "preiskavo" oz. upravni postopek zoper stranko. Stranka ni obveščena o svojih pravicah niti o tem, da je uveden postopek. Organ ne izvede ugotovitveni postopek, kot mu nalaga 69. člena ZdavP-2.	1. ZdavP-2 nima ustrezne varovalke kdaj lahko organ pridobi podatke od bank (glej 93 (7) zakona, ki ureja postopek v Nemčiji.	FURS lahko pridobi podatke od banka na podlagi »preohlapne« določbe, ki ne pojasni razlogov in namena pridobivanja podatkov. Varovanja pravic strank – pravica do zasebnosti, varovanje osebnih podatkov itd. so lahko resno kršena.
2	Predhodni postopka	Preiskave v smislu določil ZdavP-2 v Nemčiji ne poznajo. V kolikor gre za kazniva ravnanja ima davčni organ pooblastilo voditi postopek po kazenski zakonodaji.	Postopek preiskave predstavlja kršitev določenih pravic strank, predvsem načela pravice do sodelovanja stranke v postopku.	2. ZdavP-2 neustrezno ureja preiskavo, saj gre lahko za kršitve temeljnih človekovih pravic in načel upravnega postopka.	Stranka ni seznanjena s preiskavo, ne more sodelovati v postopku itd.
3	Predhodni postopka	Pred postopkom se izvede analiza, ki zagotovi zakonitost postopka.	Organ izvaja postopek cenitve, brez ustrezne presoje ali VIR sploh sodi v t.i. zakonite vire oz. med vire, ki so obdavčeni z Zdoh-2.	3. ZdavP-2 ne ureja neposredno postopka v ki bi omogočil zakonito uporabe postopka cenitve - glej 93 (7) člen nemške zakonodaje, ki natančno določa kdaj lahko organ pozove banko za posredovanje podatkov oz. 162.čl AO, ki določa kdaj gre lahko za cenitev.	FURS lahko uvede postopek že na podlagi podatka, da stanje denarja na TRR-ju odstopa od davčne napovedi za dohodnino. Posledično to predstavlja kršitev načela zaupanja v pravo itd. Predvsem pa same denarne transakcije v nobenem primeru niso avtomatično povezane z neprijavljenimi dohodki!
4	Poziv – ni postopek v katerem stranka lahko sodeluje v smislu podajanja pripomb itd.	Organ pozove stranko za samoprijavo oz. jo pozove da pojasni vse potrebne okoliščine in jo po potrebi pozove, da odda dovoljenje, da lahko organ pridobi podatke od bank.	Organ postopka samoprijave ne obravnava v luči pravic, ki jih mora predstaviti stranki, stranko zgolj pozove, da predloži obrazec za ugotavljanje dejanskega stanja.	4. Organ stranki ne omogoči samoprijave.	FURS ne pozove stranke za samoprijavo, hkrati pa niti ne ugotavlja VIRA dohodnine, kar ima za posledico SISTEMSKO zmotno ugotovljeno dejansko stanje.
6	Metodika dela pred uvedbo cenitve	Metode cenitve niso predpisane v zakonu. Uvajajo se nove metode - t.i. statistične metode itd. Zaradi dobre sodne prakse, so metode in sam postopek že na visoki ravni.	Metoda cenitve je v 5. odstavku 68.a. v povezavi z 69. členom praktično določena ali vsiljena. Organ bi moral metode prilagajati dejanskim okoliščinam posameznega vira dohodnine.	6. 68.a. člen ZdavP-2 ni skladen z Ustavo R Slovenije v kolikor se uporabi na način, da se postopki vodijo za vse vire dohodnine IZKLJUČNO po eni sami metodi, saj je jasno, da so viri obdavčeni različno.	V konkretni zadevi bi moral organ (če predpostavljamo, da bi bilo dejansko stanje relativno pravilno ugotovljeno) uporabiti metodo na način, da bi upošteval dejanske dohodke (lahko da gre za dividende ali pa za t.i. kapitalske dobičke, saj je organ ugotovil denarne transakcije med fizičnimi osebami, ki so si posojale denar). V kolikor pa bi ugotovil, da gre za t.i. kazniva ravnanja, pa bi moral postopek prekiniti.

7	Poziv organa	Organ pozove FO, da predloži vse IZPISE iz TRR in da razloži okoliščine.	Organ že ima vse izpiske iz TRR in stranko pozove, da predloži "popis premoženja" na datum oddaje poziva.	7. ZdavP-2 oz. poziv organa dokazujeta sistematično kršitev človekovih pravic, saj iz podatkov iz poziva ni mogoče ugotoviti davčne osnove za noben VIR dohodnine. Prav tako ni mogoče zakonito oz. pravilno izračunati osnove po 68. členu, saj poziv ne zajema vseh potrebnih podatkov.	Konkretno je stranka izpolnila POZIV, pri čemer organ seveda nima podatka niti na zadnji dan obdobja niti na prvi dan obdobja. Posledično so podatki popolnoma neuporabni in s tem tudi neuporabni za zakonito izvedbo cenitve (glej 69. člen ZdaVP-2). Edina možnost za zakonito in splošno preveritev prirasta premoženja je, da bi organ pozval vse zavezanca za prijavo premoženja na določen dan, in od tega dne dalje kontroliral prirast premoženja - glej primeru R SRBIJE.
8	Poziv organa	Organ pozove stranko, da razjasni okoliščine in morebiti, da predloži vse svoje denarne transakcije.	Organ pozove stranko, da predloži podatke, ki jih ni DOLŽNA HRANITI!	CENITEV se izvaja na podlagi nezakonitih zahtev, saj stranka ni dolžna voditi poslovnih knjig ali hraniti dokumentacije!	Pretirana in nezakonita uporabe sile organa lahko povzroči kršitve človekovih pravic.
9	Ugotovitveni postopek	Organ je dolžan dohodke umestiti v VIRE dohodnine in na tej podlagi odmeri davek, ki je odvisen od VIRA-lahko gre za cedularno obdavčitev ali sintetično.	Organ ne ugotavlja vira, oz. celo ne želi ugotavljati vira, saj razume metodo cenitve iz 68.a. člena kot metodo, ki naj ne bi potrebovala ugotavljanja vira.	8. 68. člen bi moral določiti tudi za katere vire se lahko pridobivajo dodatni podatki in posledično bi imel organ tudi napotilo za pravilno umestitev potencialnega dohodka.	Organ je domnevno ugotovil davčno osnovo, pri čemer niti ne vemo, ali gre sploh za obdavčljive vire itd., saj o tem sploh ni odločal.
10	Metoda cenitve	Metoda je odvisna od primera. Ključno je, da se uporabi metoda, ki je najprimernejša.	Organ ocenjuje osnovo za FO praviloma po metodi NETO prirasta premoženja.	9. 68. člen ZdavP-2 oz. 68.a. člen ne smeta urejati metod, saj gre za strokovno vprašanje.	Organ je uporabil metodo, ki ni primerna za konkretni primer, saj je organ v celoti izvedel od kje je stranka dobila "dohodek". V Nemčiji bi v podobnem primeru celo lahko uporabili cenitev več oseb, saj je organ ugotovil osebo, ki je posodila denar zavezancu.
11	Postopkovni problemi v zvezi z načelom NE BIS IN IDEM	Cenitev davčne osnove se uvede na način, da se izda odločba samo v primeru, če zavezanec ni predložil vloge in odločba ni bila izdana.	Organ izda odločbo na podlagi 68. a člena, čeprav je bila v zvezi z določenimi viri dohodnine, odločba že izdana.	10. ZdavP-2 je protiustaven - 158. člen Ustave RS v kolikor se uporabi na način, da se predhodno izdane odločbe zakonito ne odpravijo	Zavezanec ima trenutno o isti stvari (dohodnina) dve odločbi.

12	Nezmožnost podati pritožbene razloge		Organ odloči, da se ODMERI »davek po 5. odstavku 68. člena ZDAVP-2«, kar pomeni, da organ odmeri davek, ki ga materialni predpis ne ureja	Organ v IZREKU navede predpis, ki ga pozitivna zakonodaja v R Sloveniji ne pozna.	Stranka ne more podati pritožbenih razlogov.
13	Sankcije	Sankcija je sam davek + kazni so pretirane in nesorazmerne.	Natančno določene v zakonu.	11. ZdavP-2 nima urejenega področja sankcioniranja in zavarovanja dolga ustrezno. Področje je potrebno urediti na način, da bodo sankcije sorazmerne in ne pretirane, predvsem pa ni dopustno, da zaradi zmotne uporabe materialnega prava organ dejansko KAZNUJE stranke s samim davkom.	Davek, odmerjen na način, kot izhaja iz konkretnega primera predstavlja dejansko KAZEN, saj očitno organ ne odmerja DOHODNINE, temveč GLOBO. V kolikor bi odmerjal dohodnino, bi moral predhodno odpraviti odločbo. Ker je organ odmeril NOVO DAJATEV, ki ni navedena v materialnem predpisu, gre lahko pri odmeri dejansko za GLOBO, ki v zakonu ni predpisana.
14	Zavarovanje		Organ lahko nesorazmerno poseže po zavarovanju, kar predstavlja kršitev pravic strank - glej CASE ESČP		

5. Ustavno pravna vprašanja

Na podlagi zgoraj navedenih ugotovitev in primerjalne analize lahko ugotovimo, da je v konkretni zadevi kršenih več upravno-davčnih načel in tudi načel, ki so zavarovane z Ustavo R Slovenije.

Na prvem mestu poudarjamo, da gre po našem mnenju v konkretni zadevi za kršitev 158. člena Ustave R Slovenije, ki določa, da je mogoče pravna razmerja, urejena s pravnomočno odločbo državnega organa, odpraviti, razveljaviti ali spremeniti le v primerih in po postopku, določenih z zakonom. V konkretnem primeru je organ odločil o odmeri dohodnine (v kolikor seveda upoštevamo, da izrek ni skladen z zakonom in da gre po vsebini za odmero dohodnine) za leti 2007 in 2008 in z spodbijano odločbo odločil o isti stvari še enkrat. Če pa gre za odmero posameznega vira, pa je potrebno (pred uvedbo postopka cenitve) seveda ugotoviti za kakšen vir gre in odmeriti morebitni davek po določbah, ki urejajo posamezni vir. V tem primeru obnova dohodnine seveda ni potrebna, v kolikor gre za vir, ki se obdavčuje cedularno.

Trditev upravne in sodne prakse, ki zatrjuje, da 5. odstavek 68. člena obdavčuje t.i. nepojasnjene vire ni pravilna, saj mora organ (v kolikor določbo razumemo v procesnem smislu) pri cenitvi davčne osnove najprej ugotoviti vir (več o tem v delu, kjer govorimo o metodi cenitve), sicer ne moremo ceniti niti davčne osnove. V kolikor organ ne more ugotoviti vsaj vira dohodnine pa velja, da organ nima pravice obdavčevati, skladno s temeljnim načelom v dvomu v korist stranke.

Nadalje menimo, da je bilo v konkretnem primeru, v primeru, če se 5. odstavek 68. člena ZdavP-2 razlaga v smislu materialne določbe, kršeno tudi določilo 153. člena Ustave R Slovenije, ki določa, da morajo biti:

- Zakoni, podzakonski predpisi in drugi splošni akti morajo biti v skladu z ustavo.
- Zakoni morajo biti v skladu s splošno veljavnimi načeli mednarodnega prava in z veljavnimi mednarodnimi pogodbami, ki jih je ratificiral državni zbor, podzakonski predpisi in drugi splošni akti pa tudi z drugimi ratificiranimi mednarodnimi pogodbami.
- Podzakonski predpisi in drugi splošni akti morajo biti v skladu z ustavo in z zakoni.
- Posamični akti in dejanja državnih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil morajo temeljiti na zakonu ali na zakonitem predpisu.

V konkretni zadevi je organ v izreku izpodbijane odločbe odločil, da mora stranka plačati »davek po 5. odstavku 68. člena ZdavP-2«, kar pomeni, da je organ odmeril »dajatev«, ki (v materialno-pravnem smislu) ni urejen v nobenem predpisu R Slovenije. Posledično posamični akt ni ustavno-pravno dopusten, saj določila, ki urejajo »davek-kazen« nimajo jasnih določil o davčni osnovi, stopnji, predvsem pa »dajatev« ne vzdrži pravne presoje v smislu enakopravne in splošne pravne norme.

Prav tako je potrebno ugotoviti, da 5. odstavek 68. člena in 69. člen ZdavP-2 nista skladna z določilom 153. člena, v kolikor dovoljujeta ali celo določata ravnanje organa na način, da se uvaja postopek zoper stranko, brez da bi bila stranka seznanjena, da je v postopku (preiskava in pridobivanje podatkov od bank), da se uporablja na način, da se odmerja dajatev, ki ni urejena v zakonu (kršitev 147. člena Ustave RS), da se odmerja davek, brez da se ugotovi ali sploh gre za vir dohodnine, brez da se zagotovijo procesne pravice, povezane s pravno varnostjo strank itd. Povedano drugače, menimo, da sta določila 5. odstavka 68. člena in 69. člena ZdavP-2 protiustavna, v kolikor omogočata ali celo določata postopke, ki povzročajo kršitve, navedene v tabeli 1. prejšnje točke.

Na podlagi analize konkretnega primera, iz katere izhaja, da stranka v konkretnih postopkih po 5. odstavku 68. člena ni seznanjena natančno za kakšno dajatev po vsebini gre, menimo, da se postavlja resno vprašanje ali v konkretni zadevi ne gre tudi za kršitev 6. člena Evropske konvencije za človekove pravice (the right to a fair trial and to a fair proceeding). V pogojih, ko stranka ne more preizkusiti odločbe oziroma ni jasno kateri materialni predpis je stranka kršila, lahko zavzamemo tudi stališče, da

gre za kazen, kar bi pomenilo, da mora sodišče ugotoviti tudi kršitev, povezano z dolžino postopka oz. kršitvami, povezanimi s pretirano uporabo silo v kolikor se ugotovi, da je odmerjena kazen previsoka itd.²⁶

V zvezi z uvedbo upravnega postopka in pridobivanjem podatkov pred seznanitvijo stranke, da je v upravnem postopku, gre lahko za kršitve 6.1. člena EKČP, ki določa pravico do poštenega sojenja²⁷.

V konkretni zadevi je organ odmeril "dajatev" oziroma kazen, ki predstavlja za stranko pomemben znesek. Glede na to, da se zaradi načina uporabe norme, porajajo dvomi o sami naravi 5. odstavka 68. člena in da ima lahko določba dejansko kazensko-pravne posledice, je potrebno preučevati določbo tudi v luči morebitne kršitve 6. člena EKČP. V tem smislu je zato t.i. obrnjeno dokazno breme, ki se uporabi ob uvedbi postopka po navedenem členu, sporno. V tem smislu je pomembna tudi odločitev US RS v zadevi Up-234/13.

11. ESČP je presojo izvedenskih mnenj v kazenskih postopkih opravljalo in kriterije vzpostavljalo v okviru pravice do poštenega sojenja, adversarnega postopka in enakosti orožij. V svoji sodni praksi poudarja, da prvi odstavek 6. člena skupaj s točko d tretjega odstavka 6. člena Konvencije o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin (Uradni list RS, št. 33/94, MP, št. 7/94 – v nadaljevanju EKČP) obrambi ne zagotavljajo absolutne pravice do izvedbe določenega dokaza s strokovnjakom, vendar pa mora imeti obramba možnost izvajati aktivno obrambo (*active defence*). Pri presoji, ali ravnanje sodišča pri dokazovanju z izvedenci in strokovnjaki krši načelo poštenosti postopka, ESČP upošteva dokazni postopek kot celoto. Poudarja, da 6. člen EKČP nacionalnim sodiščem ne nalaga obveznosti, naj naročijo izvedenska mnenja. Če pa se sodišče odloči, da je treba izdelati izvedensko mnenje, mora imeti obramba možnost, da na strokovnjake naslovi vprašanja ter jih izzove in zasliši neposredno na sojenju. Vendar mora biti po stališču ESČP izvrševanje pravic obrambe uravnoteženo z načelom pravičnosti.[14] V sodbi v zadevi *Matysina proti Rusiji* z dne 27. 3. 2014 je ESČP tako poudarilo, da nacionalna pravila o dopustnosti posameznih dokazov obrambi ne smejo onemogočati učinkovitega izpodbijanja dokaza z izvedencem, ki ga je naročil preiskovalec, tožilec ali sodišče, zato mora imeti obramba možnost pridobitve in predložitve na lastno pobudo pridobljenega alternativnega poročila ali mnenja strokovnjaka. Kršitev navedenih določb je ESČP ugotovilo tudi v primeru, ko je bilo obrambi, na kateri je bilo breme, da prepriča sodišče o nepopolnosti in pomanjkljivosti izvedenskega mnenja, ki ga je predložilo tožilstvo, sicer omogočeno, da se je izven postopka posvetovala z ustreznimi strokovnjaki, ni pa ji bilo omogočeno, da bi predložila lastno strokovno mnenje.[15] V primeru, ko je pomoč strokovnjaka obrambi vplivala na izvedbo dokaza s sodno imenovanim izvedencem tako, da so očitki strokovnjaka in argumenti, s katerimi je bilo nanje odgovorjeno, prešli med dokazno gradivo postopka in s tem v proces odločanja nacionalnega sodišča, pa ESČP ni ugotovilo kršitve pravice do poštenega postopka, čeprav je nacionalno sodišče zavrnilo tako strokovno mnenje kot dokaz v kazenskem postopku kot tudi zaslišanje strokovnjaka kot pričę.[16]

Iz zgoraj prikazane obrazložitve, bi moral organ, v kolikor uporablja 68. člen ZdavP-2 na način, da je lahko posledica postopka izredno visok znesek obveznosti, izvajati postopek v skladu s 6. členom EKČP. Povedano drugače je v primeru, da se 5. odstavek 68. člena ZdavP-2 razlaga v smislu t.i. materialno.pravne norme, potrebno spoštovati tudi 6. člen EKČP.

²⁶ Več o tem v *AP, MP and TP v. Switzerland*, Zadeva No. 19958/92 ESČP (kršitev člena 6.1., v kazenskih zadevah se uporablja tudi 6.2 in 6.3 EKČP)

²⁷ Več o tem **Ravon and others** EKČP, ki prepoveduje določene preiskovalne aktivnosti, ki posegajo v človekove pravice, brez odločitve sodišča.

Glavne značilnosti uporabe točke 6.1. EKČP so: The major consequences of application of Article 6 relating to taxation matters are that: the proceedings must be determined within a reasonable time, the right to a court, right to silence, legal aid, non heritability of criminal charges (ne-povratnost plačanih kazni).

1. Pravica do molka – CASE SOUNDERS , FUNKE, ABAS (ko gre za možnost plačila t.i. kazenskih plačil)
2. Non-heritability of criminal charges; če gre za plačilo kazni, dediči ne plačajo, case AP, MP and TP v. Switzerland and EL, RL and JOL v. Switzerland

Več o tem Iwona Krzemińska, 4th year, WPIA UW.

Zaradi zgoraj navedenih vprašanj je potrebno, v primeru uporabe 5. odstavka 68. člena ZdaVP-2, preučiti tudi morebitno kršitev 1. člena 1. protokola k Konvenciji, ki ureja varstvo premoženja²⁸.

Varstvo premoženja določa naslednje:

Vsaka fizična ali pravna oseba ima pravico do mirnega uživanja svojega premoženja. Nikomur ne sme biti premoženje odvzeto, razen če je to v javnem interesu, v skladu s pogoji, ki jih določa zakon ter ob spoštovanju splošnih načel mednarodnega prava. Ta določba pa nikakor ne omejuje pravice držav, da uveljavijo zakone, za katere menijo, da so potrebni za nadzor nad uporabo premoženja v skladu s splošnimi interesi ali za zagotovitev plačila davkov, drugih prispevkov ali denarnih kazni.

Že iz besedila navedenega člena konvencije jasno izhaja, da mora država odvzemati premoženja v obliki javnih dajatev samo v skladu z zakonom in ob spoštovanju splošnih načel mednarodnega prava. V analizi zgoraj smo prikazali primerjalno pravno ureditev v Nemčiji, ki je po naši oceni lahko merodajna z vidika spoštovanja človekovih pravic v postopkih obdavčenja tudi za analizo primernosti ureditve v R Sloveniji oziroma za analizo ali ne gre v postopkih, kot je predmetni, za tako veliko kršitev postopkovnih in materialno-pravnih davčnih pravil, da gre posledično tudi za prekomerni poseg v pravico do premoženja²⁹.

Prav tako tudi menimo, da uporaba 5. Odstavka 68. Člena na način, kot je prikazan zgoraj ni skladen u Ustanovno pogodbo EU oziroma LISTINO A, ki je priloga navedene pogodbe. Prvi in drugi člen navedene listine določa:

1. Izjava v zvezi z Listino Evropske unije o temeljnih pravicah

Listina Evropske unije o temeljnih pravicah, ki je pravno zavezujoča, potrjuje temeljne pravice, ki jih zagotavlja Konvencija o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin in izhajajo iz skupnih ustavnih tradicij držav članic.

Listina ne razširja področja uporabe prava Unije čez pristojnosti Unije, niti ne ustvarja novih pristojnosti ali nalog Unije, kakor tudi ne spreminja pristojnosti in nalog, opredeljenih v Pogodbah.

2. Izjava o členu 6(2) Pogodbe o Evropski uniji

Konferenca se dogovori, da se pristop Unije k Evropski konvenciji o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin uredi tako, da se ohranijo posebnosti pravnega reda Unije. V zvezi s tem Konferenca ugotavlja, da obstaja redni dialog med Sodiščem Evropske unije in Evropskim sodiščem za človekove pravice; ta dialog bi se s pristopom Evropske unije k tej konvenciji lahko okrepil.

Na zgoraj navedeni podlagi je EU sprejel direktivo (95/46/ES z dne 24. oktobra 1995), ki ureja področje varovanja osebnih podatkov fizičnih oseb³⁰. V direktivi je v 58. členu jasno zavedeno, da lahko organ pridobiva t.i. osebne podatke samo s privolitvijo osebe. V Nemčiji imajo tudi za potrebe cenitve urejeno področje na način, da mora organ najprej prositi fizično osebo, da posreduje bančne podatke in šele ali če oseba ne posreduje podatkov, lahko organ neposredno pridobiva osebne podatke.

²⁸ Država, ki ne želi vrniti nezakonito pobrani DDV, ki ga je pobrala na podlagi neupravičene blokade VDDV-ja, krši 1. člen . 1. protokola ECŠP- Case Dangeville.

²⁹ Za kršitev 1. člena 1. protokola ESČŠ gre tudi v primeru, če organ za izterjavo 80.000 enot zahteva zavarovanje nepremičnin v vrednosti 4 mio enot. Več o tem v CASE LEMOINE (glej tui NETRICH).

³⁰ <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SL/TXT/PDF/?uri=CELEX:31995L0046&from=en> ter predlog

http://ec.europa.eu/justice/data-protection/document/review2012/com_2012_11_en.pdf

V R Sloveniji smo navedeno direktivo implementirali v slovenski pravni red z Zakonom o varstvu osebnih podatkov³¹. Zakon po našem mnenju lahko ni skladen z direktivo, v kolikor brezpogojno dovoljuje zbiranje podatkov o fizičnih osebah in sicer v delu, ki ureja privoljenje oseb, zoper katere se zbirajo podatki, kar določa 58. člen direktive³².

Na podlagi povedanega, menimo, da je ureditev, ki dovoljuje upravnim organom zbiranje in analizo podatkov iz drugih registrov in evidenc (ne lastnih) ter predvsem v pogojih, ko oseba sploh ni seznanjena z aktivnostmi organa, predstavlja kršitev tako EKČP, kot tudi Ustanovne pogodbe EU v povezavi z zgoraj navedeno direktivo.

Nadalje se postavlja vprašanje, ali niso bile stranki, zaradi podnormiranosti zakonodaje in posledično neustrezno vodenih postopkov, kršene pravice do "svobodnega uživanja v premoženju", povezane s preveliko arbitrarnostjo oz. pretirano uporabe sile s strani davčnega organa³³.

Zaradi načina, kako organ izbira osebe, ki jih bo nadziral (izbor zavezancev za nadzor) po 5. odstavku 68. Člena ZDavP-2 (ni z zakonom predpisanih pravil, sporno pridobivanje zaupnih podatkov, uvedba nezakonitih upravnih postopkov- preiskava itd..) gre lahko v konkretni zadevi tudi za kršitev 14. člena EKČP (14. Člen Ustave RS), ki ureja prepoved diskriminacije. Postopki, ki so lahko povezani z arbitrarnimi odločitvami davčnih organov (lahko tudi iz razlogov podnormiranosti) in ki so urejeni na način, da dejansko lahko "obdavčijo" slehernika, ki preko svojega osebnega računa prejema posojila (in posledično denarni tok presega napovedane dohodke), brez dvoma lahko vodijo do diskriminacije. Postavlja se namreč vprašanje tudi iz kakšnih razlogov in na kakšni podlagi je bila oseba sploh preiskovana.

Zaradi načina vodenja postopkov, kot so pisani zgoraj, gre tudi za kršitev 21. člena Ustave RS (varstvo človekove osebnosti in dostojanstva), 33. člena Ustave (pravica do zasebne lastnine in dedovanja), 35. člen (varstvo pravic zasebnosti n osebnostnih pravic), 38. člen (varstvo osebnih podatkov), 67. člen (lastnina), 147. člena (davki).

³¹ 36. člen

(1) Pravice posameznika iz tretjega in četrtega odstavka 19. člena, 30. in 32. člena tega zakona je mogoče z zakonom izjemoma omejiti iz razlogov varstva suverenosti in obrambe države, varstva nacionalne varnosti in ustavne ureditve države, varnostnih, političnih in gospodarskih interesov države, izvrševanja pristojnosti policije, preprečevanja, razkrivanja, odkrivanja, dokazovanja in pregona kaznivih dejanj in prekrškov, odkrivanja in kaznovanja kršitev etičnih norm za določene poklice, iz monetarnih, proračunskih ali davčnih razlogov, zaradi nadzora nad policijo in varstva posameznika, na katerega se nanašajo osebni podatki, ali pravic in svoboščin drugih.

(2) Omejitve iz prejšnjega odstavka se lahko določijo samo v obsegu, ki je nujen za dosego namena, zaradi katerega se določa omejitve.

³² ker bi bilo treba predvideti izjeme od te prepovedi v okoliščinah, kadar je posameznik, na katerega se osebni podatki nanašajo, dal svojo privolitev, kadar je prenos potreben v zvezi s pogodbo ali pravnim zahtevkom, kadar to zahteva zaščita pomembnega javnega interesa, na primer pri mednarodnih prenosih podatkov med davčnimi ali carinskimi upravami ali med službami, ki so pristojne za zadeve socialne varnosti, ali pa kadar se opravi prenos iz registra, ki je ustanovljen z zakonom in namenjen vpogledu javnosti ali oseb, ki imajo zakoniti interes; **ker v tem primeru tak prenos ne bi smel vključevati celotnih podatkov ali celotnih kategorij podatkov, ki jih vsebuje register, in kadar je register namenjen vpogledu oseb, ki imajo zakoniti interes, bi bilo treba prenos opraviti samo na zahtevo teh oseb ali če bodo te osebe prejemniki;**

³³ Več o tem v CASES: Bulves AB, Centre o, Moon.

Ustavno sodišče je v zadevi »nepremičninski davek« sprejelo odločitev U-I-313/13-88, v kateri je pojasnilo, da morajo biti davki v R Sloveniji urejeni v zakonu, ki je nedvoumen, jasen in določen. V pritrdilnem ločenem mnenju je sodnica dr. Etelka Korpič v točki 5 poudarila, da zakonodajalec ne sme niti pooblaščati, še manj pa prepustiti urejanje teh vsebin izvršilni veji oblasti. Natančneje je sodnica izrazila svoje prepričanje z naslednjimi besedami:

Zato soglašam z navedenim v razdelku B. – III. odločbe, kjer je najprej predstavljena zgornja premisa odločanja, to je 147. člen Ustave, ki določa, da država z zakonom predpisuje davke. V skladu z načelom zakonitosti mora biti davčna obveznost jasno razvidna iz zakona, ki davek predpisuje, in ne šele iz podzakonskih predpisov (47. točka obrazložitve odločbe). Želela bi le bolj podrobno pojasniti, katere so po mojem mnenju tiste vsebine, ki so toliko pomembne pri predpisovanju davka na nepremičnine, da prizadevajo pravice in obveznosti davčnih zavezancev pri določitvi njihove davčne obveznosti, in jih mora zato urejati sam ZMVN (oziroma drug zakon, ki bi urejal obdavčenje nepremičnin). Zakonodajalec ne sme niti pooblaščati, še manj pa prepustiti urejanje teh vsebin izvršilni veji oblasti. Za kakšne vsebine ZMVN pravzaprav gre? Gre za določitev tistih vsebin, ki opredeljujejo davčno osnovo; to pa je množično vrednotenje nepremičnin, ki se vzpostavlja s pomočjo modelov in metod vrednotenja ter podatkov o lastnosti nepremičnin.

Iz zgornjega besedila jasno izhaja, da predpis, ki se ga lahko razlaga arbitrarno oz. predpis, ki je odvisen od razlaga organa in ki posledično vpliva na obstoj obveznosti ali pa na višino davčne osnove in tudi stopnje, ne more biti skladen z Ustavo RS (2. odst. 14. člena Ustave RS in 33. člen Ustave RS).

Povedano drugače je potrebno 5. odstavek 68. člena ZdavP-2, ki dejansko (v primeru razlage, po kateri ima člen t.i. materialno-pravne vsebine) določa novo javno dajatev z vsemi elementi, potrebnimi za izračun davka (seveda s pomanjkljivostmi, ki so povezani z zagotavljanjem pravic stranke), kot primeroma davčno osnovo, davčno stopnjo in pa nejasno določbo v zvezi z nastankom davčne obveznosti (ko organ ugotovi, da premoženje PRECEJ presega...), razlagati tudi v duhu navedene ustavne odločbe.

Že navedeno ločeno mnenje v točki 6. še jasneje poudari ustavno-spornost določb, ki nejasno določajo možnost izjave v zvezi z davčno osnovo, kar predstavlja kršitev 22. in 25. člena Ustave RS.

Možnost preverjanja pravilnosti določitve davčne osnove je povezana z vprašanjem zagotovitve pravice do izjave iz 22. člena Ustave in pravice do pravnega sredstva iz 25. člena Ustave. Nesporno sta ti pravici pomembni ustavni pravici, ki ju je v načelu treba zagotavljati v različnih postopkih. Kljub temu, da davek na nepremičnine temelji večinoma na podatkih iz uradnih evidenc in podatkih, ki jih zagotovi sam davčni zavezanec, in bi se zato davčnemu zavezancu lahko na podlagi drugega odstavka 73. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12 in 111/13 – v nadaljevanju ZDavP-2)9 izdala odmerna odločba brez posebnega predhodnega postopka, menim, da bi bilo smiselno, dokler se ne uskladijo podatki z dejanskim stanjem, da zakonodajalec davčnemu zavezancu prehodno omogoči pravico do izjave zaradi zavarovanja svojih pravic in interesov.

V obravnavanem primeru FURS sprejme interno odločitev o postopku po 69. členu ZdavP-2 in posledično po 5. odstavku 68. člena ZdavP-2. Konkretno to pomeni, da FURS pozove stranko, da poda popis premoženja na dan oddaje vloge (69. čl. ZdavP-2) pri čemer FURS ne obrazloži svoj poziv, da ima stranka pravico do sodelovanja v postopku. Še več. Stranka celo nima pravice do vpogleda v spis, ki se nahaja v oddelku preiskave. Nadalje pa stranka prejme sklep od osebe, ki opravlja delo inšpektorja, da jo seznanja z dejstvom, da zoper njo poteka inšpekcijski nadzor, skladno z določilom 5. odstavka 68. člena ZdavP-2.

Glede na opisana dejstva in glede na izvajanje predpisa je popolnoma jasno, da so stranki kršene temeljne pravice, urejene v 22. členu Ustave RS (pravice do izjave), posledično pa so stranki onemogočana pravna sredstva, saj je uvedba postopka po 5. odstavku 68. člena postopek, ki ima dejansko za posledico zaračunavanje nove dajatve, ki jo pogovorno lahko imenujemo tudi »davek na nepojasnjeno premoženje«. Ali je navedena dajatev kazen in ne davek, je vprašanje, ki ga je potrebno razjasniti, tudi v luči kršitve EKČP in njene sodne prakse.

Izhajajoč iz zgoraj navedenih dejstev in ob upoštevanju obravnavane odločbe US lahko zaključimo, da stranka v zvezi z odločitvijo o tem ali bo R Slovenija izdala odločbo o novi dajatvi, ki jo bo morala

poravnati, dejansko ni bila niti seznanjena, predvsem pa ni imela dejanske možnosti sodelovati v postopku, v katerem bi lahko »prepričala« organ, da so njegovi izračuni morebiti zmotni. Povedano drugače je v konkretnem postopku organ sprejel odločitev o novem davku brez možnosti, da stranka sodeluje v postopku, posledično pa stranka tudi nima možnosti vpliva na davčno osnovo (organ izvaja postopek po 5. odstavku 68. člena na način obrnjenega dokaznega bremena) in posledično niti ne na stopnjo davka (stopnja je odvisna od višini obveznosti itd.).

V kolikor razmišljamo o ustreznosti ureditve t.i. »davka na nepojasnjeno premoženje«, ki je dejansko t.i. materialno-pravna norma, moramo ugotovi, da bi teoretično nova javna dajatev sicer bila možna. Seveda pa bi bilo (med drugim) potrebno v postopkovne predpise vgraditi varovalke, med drugim predvsem povezane z možnostjo, da se izpodbija sama odločitev o uvedbi postopka za izračun nove dajatve.

Problem 5. odstavka 68. člena ZDavP-2 je predvsem v temu, da v državi, iz katere smo prevzeli možnost cenitve (Avstrija³⁴), tovrstne možnosti izračunavanja nove dajatve ne poznajo, saj ni dopustna. Povedano drugače smo ureditev iz 39. člena ZdavP, ki smo ga preko 113. člena ZdavP-1 uredili v 68. členu ZdavP-2, dejansko spremenili na način, da je popolnoma postopkovna norma dobila tudi t.i. materialno-pravni značaj³⁵ (v primeru, po naši oceni, nedopustne razlage).

Da je ureditev 5. odstavka 68. člena ZdavP-2 nepoznana v sodobnih državah, ki obdavčujejo državljane na ustavno pravičen način, dokazuje, da ima ureditev več odprtih vprašanj. Ureditev, ki je podobna 5. odstavku 68. člena ZDavP-2 pozna po našem mnenju zgolj R Srbija, ki pa je uredila možnost obdavčitve t.i. nepojasnjene premoženja na način, da se prirast premoženja ugotavlja za vse državljane (meja je določen znesek premoženja) in na način, da je uvedla obvezen popis premoženja. Davek se odmerja glede na primerjavo dveh popisov iz različnih obdobj. Navedena ureditev je bolj ustavno-pravno dopustna³⁶ od ureditve v R Sloveniji, kjer pa »nepojasnjeno premoženje« upravni organ obdavčuje arbitrarno (davčni zavezanci so samo osebe, za katere zakon odloči oddelek za preiskavo), hkrati pa je davčna osnova odvisna izključno od uspeha strank v dokaznem postopku, saj je stranka prisiljena sodelovati v postopku, v katerem se uporablja t.i. obrnjeno dokazno breme.

V kolikor zavzamemo stališče, da je 5. odstavek 68. člena t.i. materialno pravna norma, jo je potrebno preučiti tudi z vidika 14. člena Ustave RS, ki ureja pravico oz. dolžnost države do enakosti pred zakonom. US je v obravnavani odločbi v točki 44 in 46 pojasnilo, da mora država pri obdavčevanju upoštevati tudi načelo enakosti pred zakonom.

44. Ko zakonodajalec opravi izbiro predmeta obdavčitve, pa mora davčno breme kolikor je mogoče enakomerno porazdeliti med davčne zavezance. Davčno obremenitev, ki pomeni iz zornega kota davčnega

³⁴ **§ 184 BAO**

(1) Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

(3) Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

³⁵ Tako tudi v mag. delu g. Maučec, že navedeno.

³⁶ Seveda pa ostajajo tudi odprta vprašanja večratnosti obdavčitve premoženja, saj v R Sloveniji premoženje obdavčujemo tudi z drugimi materialnimi predpisi. Seveda pa se postavlja tudi vprašanje večkratnega obdavčenja dohodkov.

zavezanca intervencijo države v njegovo premoženjsko in pravno sfero, v razmerju do davčnih zavezancev upraviči (tudi in) prav enakost davčnih zavezancev v obremenitvi. Ustavno načelo enakosti pred zakonom (drugi odstavek 14. člena Ustave) je tako eno izmed jamstev, ki opredeljuje in omejuje zakonodajalčevo polje proste presoje na davčnem področju.

46. Iz ustavnega načela enakosti pred zakonom izpeljano načelo enakomerne porazdelitve davčnega bremena se ne izčrpa v sami zakonski ureditvi. To načelo mora zagotavljati, da bo enakomernost v davčni obremenitvi v resnici učinkovala v vsakem posamičnem primeru odmere davka. To pomeni, da mora ureditev določenega davka omogočati pravno in dejansko enako obravnavo davčnih zavezancev. Stremeti mora zato k dosledni izpeljavi zakonodajalčeve davčne odločitve in jo omogočati. Princip doslednosti, ki naj zagotovi enakost dejanskega učinka davčne obremenitve, je zato bistveni sestavni del davčne enakosti. Izpeljati ga je mogoče le, če zakon uvaja pravila, ki primerjajo in/ali ki razlikujejo, ta pravila pa z določno vsebino zakonskih norm omogočajo njihovo nearbitrarno uporabo v (morebitnih) izvršilnih predpisih in pri konkretni odmeri davka z davčno odločbo. Zakonska pravila morajo zagotavljati uresničitev enakosti v zakonu v posamičnem primeru odmere davka.

Ali ureditev 5. odstavka 68. člena ZdavP-2 na način, kot se izvaja v praksi dejansko upošteva načelo enakopravne obravnave oz. enakosti pred zakonom? Kot je bilo zgoraj že večkrat izpostavljeno, je uporaba 5. odstavka 68. člena (kdaj in zoper katero osebo se uporabi) izključno v pristojnosti davčnega organa. Še več. Stranka nima nobenih zakonitih možnosti vplivanja na to, kdaj in za katero obdobje itd. bo organ uporabil možnost obdavčitve, pri čemer pa organ določbo razloži celo na način, da lahko uporabi t.i. obrnjeno dokazno breme. Kršitve organa so s tem tako hude predvsem zato, ker poleg tega, da arbitrarno odloči o dajatvi, tudi uporabi pooblastilo, da mora stranka sama dokazovati davčno osnovo in tudi stopnjo in njemu (organu) tako ni potrebno sploh izvajati klasičnega ugotovitvenega postopka.

Na podlagi povedanega, se v zvezi z določili ZdavP-2 odpirajo tudi vprašanja, povezana načelom zakonitosti, ki jo ureja 147. člen Ustave RS. Odločba US je v zvezi z načelom zakonitosti poudarilo, da mora zakon zavezanca za davek ponuditi jasen in določen pravni položaj, hkrati pa mora biti zakon napisan na način, da so vsi bistveni elementi obdavčenja urejeni v samem zakonu, brez da bi drugi organ imel možnost vplivanja na pravi položaj strank v postopku.

51. Na podlagi navedenega je Ustavno sodišče presodilo, da zakonska ureditev modelov vrednotenja nepremičnin v 7. členu ZMVN ne zadosti zahtevam načela zakonitosti iz 147. člena Ustave. Po eni strani pravnega položaja davčnega zavezanca ne ureja dovolj jasno in določno, po drugi strani pa urejanje vprašanj, ki bi morala biti v izvirni pristojnosti zakonodajalca, prepušča Vladi (prvi odstavek 11. člena ZMVN). Zato je 7. člen ZMVN v neskladju s 147. členom Ustave.

V konkretnem primeru gre, po naši oceni za kršitev 147. člena Ustave RS predvsem iz razloga, da davčni zavezanec nima nobene možnosti vplivanja na samo uvedbo postopka po 5. odstavku 68. člena ZdavP-2 in da je določba absolutno podnormirana z vidika varovanja pravic strank v postopkih.

6. Uporaba cenitve z vidika sodne prakse (Vrhovno sodišče) v R Sloveniji:

V nadaljevanju so prikazane tri reprezentantne sodne prakse, ki po naši oceni dokazuje, da je upravna in sodna praksa popolnoma drugačna od praks, ki veljajo v državah, ki imajo uvedeno postopek subsidiarnega ugotavljanja dejanskega stanja.

Sodba X Ips 314/2010 – ali ne gre v 68. členu dejansko za novo dajatev?

Iz sodne prakse izhaja, da gre v 68. členu ZDavP-2 za »nov način ugotavljanja« t.i. nepojasnjene premoženja, tudi v primerih, ko je organu in sodišču popolnoma jasno za kakšen vir dohodnine gre. Navedena sodba je v svojem bistvu nelogična, saj je bilo v konkretnem primeru popolnoma jasno, da je oseba dosegala dohodke s posojanjem denarja in bi moral organ izvesti bodisi cenitev dohodkov iz dejavnosti ali pa dohodkov iz kapitala (pod pogojem, da ni mogel ugotoviti dejanskega stanja v klasičnem ugotovitvenem postopku)³⁷.

Poleg navedenega se postavlja vprašanje ali je dopustno določiti stopnjo davka za vse vire po določilu iz 5. odstavka 68. člena tudi v primeru, če in ko bi primeroma organ ugotovil nenapovedane dohodke za vire, ki se obdavčujejo po t.i. cedularni obdavčitvi. Pravilnejša razlaga pravnega pravila bi bila, da se povprečenje uporabi samo za t.i. , ki so obdavčeni v t.i. integrirani (ne-cedularni) obdavčitvi. Če pa se viri ne ugotovijo, ali gre v tem primeru sploh za dohodke, ki so v R Sloveniji obdavčeni? Po našem mnenju se odmera davka ne more opraviti, v kolikor ni popolnoma jasno vsaj to, iz katerega vira naj bi bili dohodki ustvarjeni (v dvomu v korist stranke – tako tudi primerjalno upravna in sodna praksa).

³⁷ Več o tem glej 10. točko sodbe:

9. Iz dejanskega stanja obravnavanega primera izhaja, da je bil v postopku inšpiciranja pravne osebe A., d. o. o., katere direktor in odgovorna oseba je revident, ugotovljeno, da se je revident ukvarjal z dajanjem posojil fizičnim osebam in da je v letu 2003 na svoj tekoči račun poleg dohodkov, napovedanih v dohodninski napovedi, prejel še druga sredstva. Na podlagi teh ugotovitev je bil dne 23. 5. 2007 uveden inšpekcijski postopek zoper revidenta na podlagi četrtega odstavka 113. člena ZDavP-1, v katerem pa revident kljub pozivu k prijavi premoženja ter predložitvi dokumentacije (anuitetnih načrtov, dokazil o višini posojenega denarja in o višini vračil), tega ni storil in dokumentacije ni predložil. Davčni organ je vzpostavil stik s številnimi revidentovimi posojilojemalci in ugotovil, da iz sklenjenih posojilnih pogodb sicer izhaja določena obrestna mera, dejansko pa je bilo posojilojemalcem izročeno manj denarja, tako je bil v znesku, ki so ga bili zavezani vrniti, vsebovan bistveno višji znesek obresti, torej je bila obrestna mera višja (davčni organ je na podlagi četrtega odstavka 113. člena ZDavP-1 oziroma petega odstavka 68. člena ZDavP-2 z davčno oceno ugotovil, da je znesek vračila za 100,31 % presegal znesek posojenega denarja). Vse prilive na tekoči račun v obravnavanem obdobju, za katere davčni organ od revidenta ni pridobil pojasnila glede izvora niti ni bila podana ustrezna dokumentacija, je razdelil na del, ki je predstavljal glavnico, in del, ki je predstavljal obresti na posojena sredstva. Za leta 2002, 2003 in 2004 je nato na podlagi 66. člena Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh), izračunal davčno osnovo in pri tem upošteval indeks cen na drobno v posameznem letu ter davek odmeril po stopnji 25 % (75. člen ZDoh). Za leto 2005 je davek odmeril na podlagi ZDoh-1, ki je v prvem odstavku 141. člena določal, da se v davčno osnovo v letu 2005 všteva 10 % obresti, po davčni stopnji 25 % (tretji odstavek 124. člena ZDoh-1). Za leto 2006 pa je na podlagi prvega odstavka 141. člena ZDoh-1 davek odmeril po 15 % davčni stopnji od celotno ugotovljene davčne osnove.

Iz sodne odločbe izhaja, da se določba, ki ureja povprečno davčno stopnjo po 5. odstavku 68. člena ZDavP-2, uporabi izključno v primeru, če ni mogoče ugotoviti natančno leto v katerem je bil določen dohodek pridobljen.

Sodba X Ips 320/2011

Na drugi strani pa sodna sodišča X Ips 320/2011 jasno pove, da peti odstavek 68. člena ZDavP-2 vsebuje specialno določbo, po kateri se obdavčijo nenapovedani dohodki fizičnih oseb, katerih viri ostanejo nepojasneni. Nadalje sodišče naredi napačni (po našem mnenju) sklep, da tudi, če so viri nepojasneni, gre za neke vrste poseben vir, za katerega ne velja, da bi imel vpliv na obnovo postopek odmere dohodnine³⁸.

Argumentacija zgoraj navedenih sodb kaže na to, da sodna praksa v R Sloveniji napačno (po našem mnenju) razume sam postopek cenitve, predvsem pa ne razume, da poseben postopek ugotavljanja dejanskega stanja še ne pomeni, da lahko organ »izzumi«³⁹ novi davek oz. novi vir. Povedano drugače določba 5. odstavka 68. člena ne more biti materialno-pravna norma, saj gre izključno za t.i. procesno normo, kar je razvidno tudi iz materialij, povezanih z nastankom norme v ZdavP (39. člen). Podobno argumentira nastanek 39. člena tudi sodišče.

Sodna praksa žal ni rešila tudi vprašanja v katerih pogojih oz. na kakšen način se lahko cenitev sploh izvede, verjetno tudi zaradi podnormiranosti zakonodaje. Predvsem pa je sodna praksa po naši oceni vprašljiva oz. po našem mnenju v nasprotju s pozitivno zakonodajo, v kolikor se postavi na stališče, da morajo fizične osebe dokazovati z listinami tudi za dohodke, ki niso povezane z obdavčitvijo in to tudi »zunaj«³⁹ zastaralnega roka. Več o tem je predstavljeno v prvih točkah tega mnenja.

³⁸ Več o tem glej točko 16 Sodbe: Peti odstavek 68. člena ZDavP-2 vsebuje specialno določbo, po kateri se obdavčijo nenapovedani dohodki fizičnih oseb, katerih viri ostanejo nepojasneni. Odmera davka po tej določbi ne posega v dokončno in pravnomočno odločbo o dohodnini na letni ravni. Davčna osnova iz informativnega izračuna dohodnine za leto 2007 je bila le pravilno upoštevana pri izračunu »povprečne stopnje dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega obdobja«. Smiselno zato velja enako kot pri odmeri posameznih davkov, ki pomenijo podvrsto dohodnine, da gre za dva samostojna postopka (npr. I Up 795/2000, X Ips 393/2010, X Ips 244/2010) in obnova postopka odmere dohodnine na letni ravni ni potrebna. Revidentka tudi ne navaja, da je bilo o teh davčnih obveznostih že odločeno. Tako načelo prepovedi odločanja dvakrat o isti stvari ni kršeno.

³⁹ Več o tem glej sodbo:

21. Revidentka očita še, da davčni organ ne bi smel pregledovati finančnega stanja in plačil nje in njenega bivšega moža v obdobjih pred letom 2004 in po 1. 1. 2009, in sicer plačil pri ZPIZ, uradnih evidenc, podatkov v zvezi z nakupom osebnega vozila itd., v obdobju, ki ni predmet tega inšpekcijskega obdobja, in sicer do leta 1985. Navaja tudi, da je zmotno stališče sodišča prve stopnje, da ker določila ZDavP-2 ne vsebujejo posebnih omejitev, katere podatke sme inšpektor preverjati, lahko preverja tudi podatke, ki se na inšpecirano obdobje ne nanašajo, saj je to v nasprotju z ustavno varovanimi pravicami, da je RS pravna država. Ne more pa inšpektor delati vsega, kar želi, če mu zakon tega ne dovoljuje.

22. Takšno stališče revidentke je napačno. Davčni organ je v skladu z določili ZDavP-2, predvsem na podlagi 39. člena ZDavP-2, pooblaščen za zbiranje podatkov v zvezi s premetom inšpekcijskega postopka po uradni dolžnosti, saj mora ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem pravilne in zakonite odločbe. Preverjajo se lahko vsi podatki, ki se nanašajo na obdobje inšpekcijskega nadzora, ne glede na to, od kdaj ti podatki izvirajo. ZDavP-2 v 41. členu določa, da morajo fizične osebe na zahtevo davčnega organa dati podatke in dokumentacijo, s katerimi razpolagajo, če imajo ti podatki ali dokumentacija vpliv na njihovo davčno obveznost

Sodba X Ips 284/2012

Nadalje sodba X Ips 284/2012 v 11. točki primeroma pravilno obrazloži 39. člen ZdavP, ki je od 1997 do 31.12.2004 ureja t.i. subsidiarni postopek ugotavljanja dejanskega stanja v zvezi z dohodki fizičnih oseb. V navedeni točki pravilno ugotovi, da je moral organ v obdobju, ko se je uporabljal ZdavP, najprej ugotoviti iz katerega VIRA naj bi nenapovedani dohodki dejansko izhajali⁴⁰.

V 12. točki navedena sodba pojasni, da je z novelo ZdavP-1 (obdobje uporabe v 2005 in 2006) zakonodajalec zgolj določil **natančnejše postopek (ZdavP-1 naj bi zgolj natančnejše konkretiziral ureditev iz ZdavP)** ⁴¹. Institut obdavčitve nepojasnjene vira naj ne bi bil uzakonjen na novo, ampak gre le za posamezni poseben način izvedbe cenitve kot postopka za ugotavljanje verjetne davčne osnove.

Povedano drugače naj bi bila ureditev po ZdavP vsebinsko enaka ureditvi po ZdavP-1. Navedena obrazložitev sicer (po naši oceni) ni pravilna v celoti, saj bi moralo sodišče v zvezi z obravnavanim obdobjem ugotoviti, da predpis sicer »napeljuje« na »poseben način izvedbe cenitve«, da pa bi lahko organ uporabil tudi drugo metodo, v kolikor to zahtevajo okoliščine. To, da je zakonodajalec predpisal en sam način oz. samo eno metodo za določeno dajatev (vse vire dohodnine in to ne glede na konkretne okoliščine?), sicer ni primerjalno pravno običajno, v vsakem primeru pa mora biti uporaba metode cenitve povezana izključno z okoliščinami primera. Sicer je lahko dejansko stanje zmotno in nepopolno ugotovljeno.

ali davčno izvršbo oziroma davčno obveznost drugih zavezancev za davek ali na davčno izvršbo obveznosti pri teh zavezancih za davek. Res je, da je v 41. členu ZDavP-2 določeno, da morajo fizične osebe dokumentacijo, ki ima vpliv na njihovo davčno obveznost, hraniti najmanj pet let po poteku leta, na katerega se davčna obveznost nanaša, vendar pa mora davčni zavezanec davčnemu organu glede starejših relevantnih dogodkov ponuditi zadosti dokazov za zaključek, iz katerega obdobja njegovi dohodki dejansko izvirajo. V nasprotnih primerih davčni organ utemeljeno sklepa, da nepojasneni viri izvirajo iz obdobja, v katerem so prvič razvidni oziroma izkazani navzven, kot so bili v obravnavanem primeru z izgradnjo nepremičnine in plačilom avansa A. Kršitve pravil postopka in načela pravne države tako niso podane.

⁴⁰ Glej sodbo:

11. Institut ocene davčne osnove za fizične osebe je bil v slovenskem pravnem redu uzakonjen že z ZDavP, ki je veljal v času od 1. 1. 1997 do 31. 12. 2004. V skladu z 39. členom ZDavP je davčni organ izvedel postopek cenitve tudi, če fizična oseba ni napovedala prejemkov od opravljenih storitev in poslov in drugih prejemkov, dohodkov oziroma dobičkov (Ur. l. RS, št. 108/99). Če je davčni organ ugotovil nepojasnen vir dohodkov, je moral ugotoviti, od kod ti dohodki najverjetneje izvirajo in ga kot takega obdavčiti po Zakonu o dohodnini. Obveznost prijaviti vse dohodke je za fizične osebe torej obstajala že pred uveljavitvijo ZDavP-2 in s tem tudi obveznost davčnih zavezancev, da od vseh dohodkov, razen tistih, za katere tako izrecno določa zakon, plačajo dohodnino.

⁴¹ 12. Institut, kot ga določa peti odstavek 68. člena ZDavP-2, pa je bil v slovenski pravni red vključen s četrtem odstavkom 113. člena ZDavP-1 (odmera davka v posebnih primerih), ki je veljal od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2006. Splošna opredelitev iz prej navedenega 39. člena ZDavP, 113. člena ZDavP-1 in druge alineje prvega odstavka 68. člena ZDavP-2 glede tega, kdaj mora davčni organ davčno osnovo oceniti, je bila s predmetnima določbama konkretizirana. Institut obdavčitve nepojasnjene vira ni uzakonjen na novo, ampak gre le za **posamezni poseben način izvedbe cenitve kot postopka za ugotavljanje verjetne davčne osnove** (tako stališče je Vrhovno sodišče že zavzelo tudi v sodbi X Ips 320/2011 z dne 29. 3. 2012).

V 13. točki⁴² postane obravnavana sodba nekonsistentna sama s sabo (v povezavi s točkama 11. in 12). Zakaj? Sodba namreč navaja, da zakonodaja za obdobje od 2006-2008 ureja »le nov način izračuna davčne obveznosti, da pa je bila sama obdavčitev nepojasnjene vira možna že po prejšnji zakonodaji.

Citat iz 13. člena sodbe:

»Davčni organ v skladu z navedenim torej ni kršil načela prepovedi retroaktivne uporabe zakona. Kot navedeno je zakon določil le nov način izračuna davčne obveznosti, sama obdavčitev nepojasnjene vira pa je bila možna že po prejšnji zakonodaji in tako z uporabo te določbe niso kršene revidentove pravice.«

Povedano drugače točka 13 dejansko pove, da v postopku po 5. odstavku 68. člena ne gre več za t.i. subsidiarni postopek »ugotavljanja« posamičnega vira dohodnine, temveč da gre »po novi ureditvi« kar za nov način izračunavanja »davčne obveznosti«, pri čemer očitno niti ni več pomembno iz katerega vira naj bi dohodki izvirali.

Citat iz prejšnjega stavka pokaže dejanski problem, tudi sodne prakse. Še posebej zato, ker sodba zatrdi, da lahko organ obdavči t.i. »nepojasneni vir« in da gre za »nov izračun davčne obveznosti«⁴³. Trditev sodišča namreč neposredno »uvaja« v pravni red R Slovenije novo dajatev, ki se imenuje »obdavčitev nepojasnjene vira«. Posledično je 5. odstavek 68. člena ZDavP-2 pridobil t.i. materialno-pravni značaj, ki pa je primerjalno pravno unikum v svetu⁴⁴, predvsem pa predstavlja grobo kršitev določil Ustave RS. S tem je tudi pojasnjen (v smislu argumentacije, ki pa je po naši oceni zmotna) izrek konkretne izpodbijane odločbe, v katerem je navedeno, da je organ odločil, da mora stranka plačati »davek po 5. odstavku 69. člena ZDavP-2«.

Da gre pri oceni davčne osnove izključno za drugačen način ugotavljanja dejanskega stanja pri DAVKIH, ki so urejeni v materialnih predpisih in da v nobenem primeru ne gre za novi davek, pojasnjujejo vsi tuji avtorji in tudi tuja sodna praksa⁴⁵. V literaturi je zato popolnoma jasno poudarjeno, da so metode

⁴² 13. Davčni organ je v obravnavanem primeru nepojasneni vir obdavčil za obdobje od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2008. V četrtem odstavku 113. člena ZDavP-1, ki ima kontinuiteto v petem odstavku 68. člena ZDavP-2, je določeno, da se postopek za odmero davka po tem odstavku lahko uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih pet let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden. Davčni organ v skladu z navedenim torej ni kršil načela prepovedi retroaktivne uporabe zakona. Kot navedeno je zakon določil le nov način izračuna davčne obveznosti, sama obdavčitev nepojasnjene vira pa je bila možna že po prejšnji zakonodaji in tako z uporabo te določbe niso kršene revidentove pravice. Revizijski očitek retroaktivne uporabe določbe 68. člena ZDavP-2 tako ni utemeljen.

⁴³ Dejstvo, da sodišče razume 5. odstavek 68. člena kot način za določanje davčne obveznosti, je v celoti v nasprotju z celotno davčno-pravno stroko v primerjalno-pravnih ureditvah.

⁴⁴ Mogoče pa bi lahko rešitev primerjali zgolj z rešitvijo v R Srbiji, kjer pa so prirast premoženja rešili sistemsko in kjer so morali vsi zavezanci posredovati podatke o premoženju davčni upravi na podlagi poziva. Ureditev velja za obdavčitve po datumu pošiljanja podatkov.

⁴⁵ Več o tem tudi v članku Schätzung von Besteuerungsgrundlagen, <http://www.datenanalyse-betriebspruefung.de/schaetzung-besteuerungsgrundlagen/>

Als eine Schätzung im Sinne des Steuerrechts ist ein Verfahren (d. h. eine wissenschaftliche Methode) zu verstehen, mit dem Besteuerungsgrundlagen (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben, Entgelte, Vorsteuerbeträge, ...) nicht aber die Steuern selber ermittelt werden.

Das Ergebnis der Schätzung soll den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Oft führen Schätzungen zu erheblichen Steuernachzahlungen für bis zu 10 Jahre rückwirkend, zur Einleitung eines Steuerstrafverfahrens und nehmen oft auch existenzbedrohende Ausmaße an.

cenitve v smislu davčnega prava zgolj t.i. znanstvene metode za ugotavljanje najboljšega približka materialne resnice. Zato metode cenitve nikjer tudi niso predpisane v zakonu. Nadalje je popolnoma jasno, da pri cenitve ne gre za CENITEV davkov (ali davčne obveznosti, kot zmotno razlaga sodna praksa v R Sloveniji), temveč, da gre za cenitev davčnih osnov, kar predpostavlja, da je potrebno primarno seveda ugotoviti vsaj vir, sicer tudi osnove ne moremo oceniti!

Na podlagi argumentacije zgoraj in na podlagi analize sodne prakse lahko zaključimo, da je zadnji stavek 5. »odstavka 68. člena ZdavP-2 neskladen z materialnimi oz. postopkovnimi predpisi, ki urejajo obdavčenje posameznih davkov, predvsem pa je neskladen z določili 158. člena Ustave R Slovenije, ki določa, da je mogoče pravna razmerja, urejena s pravnomočno odločbo državnega organa, odpraviti, razveljaviti ali spremeniti le v primerih in po postopku, določenih z zakonom. Ker v konkretnih postopkih odločbe, ki veljajo in urejajo obdavčitev z dohodnino še veljajo, gre seveda tudi za kršitev načela ne bis in idem, pod pogojem, da organ dejansko ponovno odmerja »dohodnino« in ne posamični vir dohodnine (za katero primeroma še ni bilo izdane odločbe).

Iz sodne prakse v RS žal ni mogoče razbrati, ali je določba 5. odstavka 68. člena t.i. procesna, ali pa gre za t.i. materialno določbo. Sodna praksa obravnava obravnavano določilo vsebinsko v smeri, da gre za t.i. materialni predpis, saj »poseben način ugotavljanja dohodka« naj ne bi bil povezan z viri dohodnine, hkrati pa tudi ne potrebuje t.i. obnove postopka za dohodnine, ki je bila že pravnomočno odmerjena.

Tovrstno stališče, v kolikor potrjujejo ravnanja davčnih organov, ne prispevajo k krepitvi pravne države. Po naši oceni so tudi v nasprotju z načeli pravne države, zaupanja v pravo itd., saj (če ravnamo po sodni praksi) dejansko »onemogočimo«, da se brez ustreznih varovalk:

1. Obdavčujejo tudi viri, ki potencialno izvirajo iz kaznivih dejanj (sodišče nikjer ne postavi ključnega vprašanja ali je bil opravljen razmislek o navedenem vprašanju),
2. Obdavčujejo tudi viri, ki so po Zdoh-2 oproščeni (prodaja premičnin večjih vrednosti itd.). Sodišče se o navedenem vprašanju nikjer ne izjasni.
3. Obdavčujemo tudi vire, ki so izven sistema Zdoh-2 (gotovina iz preteklih let, posojila itd.),

Iz razlogov, navedenih v zgornjih vprašanjih, je potrebno zato najprej preučiti, ali je določba 5. odstavka 68. člena tako, kot se izvaja in obrazloži tudi v sodni praksi, dejansko procesna določba, ali pa gre dejansko za t.i. materialni predpis s katerim se ujava neke vrste sankcija za vse, ki ne uspejo »prepričati« davčni organ v smislu obrnjenega dokaznega bremene.

7. Uporaba METODE CENITVE v konkretnem postopku

V predhodnih točkah je bilo ugotovljeno, da je davčni organ uporabil postopek cenitev davčne osnove in da je stranka šele s prejemom sklepa o uvedbi inšpekcijskega nadzora izvedela, da obstajajo okoliščine, ki jih mora pojasniti.

Das Finanzamt hat nach § 162 AO (Abgabenordnung) die Besteuerungsgrundlagen insbesondere dann zu schätzen, wenn:

- keine Steuererklärungen abgegeben werden,
- lediglich unvollständige Angaben vorliegen,
- keine Bücher oder Aufzeichnungen vorhanden sind,
- aus anderen Gründen (siehe § 162 AO)

Povedano drugače je organ po našem mnenju s tem, ko je že v sklepu sprejel odločitev, da bo uporabil t.i. subsidiarni postopek ugotavljanja dejanskega stanja, nezakonito uporabil pooblastilo, ki ga načeloma seveda 68. člen ZdavP-2, dopušča.

V navedenih odstavkih je bilo tudi pojasnjeno zakaj poziv oddelka za preiskavo ne more biti zakonita razlog oz. odločitev, ki bi imela za posledico uporabo metode cenitve (stranka ni imela možnost sodelovati v postopku, ni imela pravice do vpogleda v spis, predvsem pa ni bila seznanjena z vsemi podatki, ki naj bi imeli za posledico uvedbo postopka cenitve).

Upošteva se povedano in ob predpostavki, da gre v postopkih po 5. odstavku 68. člena izključno za t.i. procesno normo ocene osnove za natančno določen vir dohodnine, menimo, da so vse odločitve v zvezi z ugotavljanjem dejanskega stanja protizakonite, natančneje, je dejansko stanje zmotno in nepopolno ugotovljeno, saj bi moral organ izvajati postopek, skladno s splošnimi načeli primarnega dokaznega postopka in ne bi smel uporabiti t.i. obrnjeno dokazno breme (subsidiarni postopek ugotavljanja dejanskega stanja) že v času pred izdajo zapisnika.

Davčni organ je v konkretni zadevi, na podlagi sklepa in zahtev, ki jih je izdal po sklepu o pričetku inšpekcijskega postopka, pridobil vsa pojasnila, ki jih je zavezanec seveda lahko posredoval.

Iz dokumentacije je razvidno, da je organ zahteval od stranke tudi dokazila, ki jih stranka po zakonu sploh ni dolžna posredovati oz. jih hraniti, saj zakon tega ne predpisuje. Davčni organ (in žal tudi sodišče RS v določenih primerih) ne sprejme ustavno-pravne ureditve, po kateri lahko organ zahteva od strank samo tiste podatke in listine, ki jih zakon natančno določa. V davčnih postopkih zato premnogo-krat opažamo zahteve organa, ki presegajo njegova pooblastila.

V teoriji in sodni praksi avstrijskih in nemških sodišč je zato že sprejeto splošno načelo, da lahko organ zahteva od strank samo tiste dokumente in podatke, ki jih mora stranka hraniti oz. jih je dolžna voditi (v smislu knjigovodstva). Vsakršna drugačna razlaga je po naši oceni, tudi za primere v R Sloveniji, ustavno-sporna.

S tem, ko je organ podajal zahteve stranki po predložitvi tudi dokumentov drugih oseb (npr. dodatne dokaze o obstoju denarja od osebe, od katere se je zavezanec izposodil denar), je seveda kršil temeljna določila upravnega in dokaznega postopka. Predvsem pa tovrstne zahteve ne morejo biti podlaga za uvedbo postopka cenitve.

Zakon ima namreč v primerih, ko stranka ne predloži listine, seveda »v mislih« izključno listine, ki jih je zavezanec dolžan voditi ali posedovati. Določba ZdavP-2, ki ureja področje obveznosti do sodelovanja strank v davčnih postopkih ima namreč mejo, ki jo določa zakon. Poenostavljeno povedano mora stranka oz. zavezanec za davek posredovati davčnemu organu zgolj tiste dokaze oz. listine, ki so povezane z davkom, ki je predmet kontrole oz. mora posredovati samo tiste podatke, ki jih zakon predpisuje (v nemški zakonodaji pooblastilo velja tudi za listine, ki niso t.i. davčne narave⁴⁶, so pa predpisani po drugi zakonodaji).

V kolikor upoštevamo, dejstvo, da je stranka v konkretnem inšpekcijskem postopku predložila organu vse listine in dokaze, ki so povezani z vprašanji, ki jih je izpostavil davčni organ in so v »domeni« stranke, potem je popolnoma jasno, da postopek cenitve v konkretnem primeru ni dopusten. Postopek cenitve bi bil dopusten izključno v primeru, da bi organ že posedoval dokaze, da stranka ni izkazala vseh obdavčenih dohodkov v napovedi odmere dohodnine, pa stranka ni želela posredovati listin oz. dokazov, povezanih z listinami, ki so podlaga za odmero davka. Vsakršna drugačna razlaga je seveda v nasprotju s temeljnim načelom zakonitosti odločanja. V konkretnem primeru je organ posedoval zgolj

⁴⁶ Več o tem glej zakonodajo, ki ureja davčni postopek v ZR Nemčiji, pojasnjeno v mnenju št. 1, družbe TAXIN d.o.o., ki govori o ustavno-pravnem vidiku 5. odstavka 68. člena ZdavP-2.

transakcije po TRR-ju, ki pa v nobenem primeru niso primeren podatek za odločitev, da je cenitev potrebna (že pojasnjeno v predhodnih sestavkih).

Zakon namreč zahteva od fizičnih oseb zgolj hranjenje listin v obdobju 5 let po odmeri dohodnine. Povedano drugače organ ne bi smel uvesti postopka cenitve v zvezi s posli, za katere stranka ni dolžna hraniti listin!

Zgornjo utemeljitev podajamo zaradi pravilne uporabe materialnega predpisa v delu arhiviranja in vodenja poslovne dokumentacij, povezane s fizičnimi osebami. V konkretnem primeru je analiza seveda brez-predmetna, saj je davčni organ sprejel sklep o uvedbi postopek cenitve že v izdanem sklepu o uvedbi inšpekcije z dne 22.11.2010.

Analiza, ki sledi, pridobi na pomenu zgolj zaradi osvetlitve metodike dela davčnega organa, ki pa je ključni razlog neustavnega delovanja v konkretni zadevi.

V kolikor torej predpostavljamo,:

1. Da je bila odločitev za uvedbo postopka cenitve v konkretnem primeru preuranjena, saj je organ že v sklepu o inšpekcijskem nadzoru (predno je stranka sploh lahko pojasnila okoliščine) sprejel odločitev o uporabi 5. odstavka 68. člena ZDavP-2 in to brez ugotovitvenega postopka,
2. da je organ prejel s strani stranke vse zahtevane podatke, ki jih stranka poseduje in so povezane z morebitnimi obdavčenimi dohodki in,
3. da organ nima pravice zahtevati od strank dokumentacije za transakcije, ki jih Zakon o dohodnini ne obdavčuje (za to nima z zakonom predpisanih pooblastil), v kolikor pa to zahteva seveda nima pravnih posledic za stranko,

potem lahko zaključimo, da postopek cenitve v konkretnem primeru ni dopusten.

V nadaljevanju bomo obravnavali zadevo v luči dejstva, da je organ seveda izvajal postopek cenitve in sicer tudi iz razloga, da dokažemo nezakonnost izbora metode cenitve.

V nadaljevanju bomo ponovno predpostavili, da je celotna določba 68. člena ZdavP-2 izključno postopkovne narave in da je namenjena izključno uporabi postopka ocene davčne osnove v primerih, ko so za to izpolnjeni pogoji. Vsakršna drugačna razlaga pravnega pravila 68. člena je namreč po našem prepričanju nedopustna, kar je bilo že pojasnjeno.

Ob navedenih predpostavkah v nadaljevanju torej zgolj prikazujemo postopek izbora cenitve, ki bi ga moral opraviti organ, v kolikor bi bile za to v zakonu izpolnjeni pogoji.

Namen in cilje cenitve davčne osnove je lepo povzelo, med drugim, tudi avstrijsko upravno sodišče v sodbi "83/14/0203" z dne 15.7.1986. V navedeni sodbi jasno zavzame stališče, da je cenitev nujen ukrep države, ki pa ga lahko izvede izključno v zakonitih okvirih. Sodba jasno pove, da postopek cenitve dolžnost organa in ne t.i. diskrecija. Povedano drugače mora organ postopati po načelu cenitve vedno, ko so za to izpolnjeni pogoji, še jasneje, vedno, ko stranka opusti dolžna ravnanja!

Ali lahko v konkretni zadevi ugotovimo, da je stranka po prejemu sklepa o inšpekciji opustila dolžna ravnanja? Glede na vse listine iz spisa (odgovori stranke, pojasnila itd.), seveda organ ni imel pravne podlage za odločanje po postopku cenitve oz. po določilu 68. člena ZdavP-2 in sicer iz razloga, ker je stranka izpolnila vse zahteve organa, res pa je, da je organ pri določenih dokazih zatrdil (ne pa tudi zakonito sprejel sklep o dokazih), da z dokazom »ni zadovoljen« in da pričakuje še dodatne dokaze.

Ne glede na povedano, lahko nadalje ugotovimo, da je bila v konkretni zadevi izbrana metoda cenitve t.i. neto prirasta premoženja, kar pa je po naši oceni, sporno.

Metoda je v strokovni literaturi že večkrat podrobneje opisana. Tudi sodna praksa v R Sloveniji metodo večkrat opiše⁴⁷, zato bomo v nadaljevanju zgolj povzeli ključne elemente postopka cenitve, s ciljem ugotoviti ali je sploh metoda za konkretni primer primerna.

Ključna izhodišča za izbor metode:

1. Pred izborom je potrebno določili CILJE (upoštevati je potrebno dejavnost zavezanca, vse okoliščine itd.); in metoda mora zagotoviti vsaj 95% natančnost⁴⁸
2. Določiti je potrebno NAMEN, ki je vedno ugotoviti dejansko stanje.

Izhajajoč iz konkretnega primera, lahko ugotovimo, da je zavezanec izvajal v preteklosti skoraj izključno posle, povezani z nakupi in prodajami delnic oz. poslovnih deležev v družbah. Glede na to, da je organ celo v izpodbijani odločbi v toki I.2. in II. celo presodil, da določene transakcije sodijo v t.i. sklop, ki je obdavčen s t.i. kapitalskimi dobički, je zato metoda v smislu neto prirasta premoženja, zelo vprašljiva. V kolikor bi organ pravilno določil cilje in namen cenitve (in seveda upošteva dokaze, ki jih poseduje), potem bi moral organ po naši oceni iskati tisto metodo, ki najprimerneje ocenjuje dejavnost, povezano z nakupi in prodajami vrednostnih papirjev.

Še več. Davčni organ je celo ugotovil v izpodbijani odločbi, da bi moral zavezanec plačati davek od kapitalskih dobičkov za leti 2005 in 2007 (osnova preko 300.000 EUR), pa tega dejstva pri izračunu neto prirasta premoženja v smislu začetnega premoženja sploh ni upošteval (to pove veliko tudi o načinu uporabe metode, ne samo o izboru metode).

Na podlagi zgoraj navedenih dejstev zato menimo, da organ ni opravil celovito postopkov, ki so potrebni preden se organ odloči o vrsti metode, kot to zahtevajo standardi, navedeni v tuji upravni in sodni praksi ter tuji in domači literaturi.

Kje so ključne nepravilnosti, povezane z izborom metode cenitve oz. s celotnim izračunom, kot izhaja iz izpodbijane odločbe?

1. Elementarne predpostavke, ki jih mora opraviti sleherni organ, preden se odloči katero vrsto metode cenitve bo uporabil:
 - a. Organ v konkretni zadevi ni ugotavljal CILJEN in NAMENA cenitve, saj ni upošteval naravo dejavnosti zavezanca (veliko prodaja in kupuje delnice ter poslovne deleže). Prva faza cenitve, iz metodološkega vidika, je seveda določitev CILJA in NAMENA.
 - b. Organ ni upošteval dejavnosti zavezanca že pred inšpiciranim obdobjem za cenitev po 5. odstavku 68 .člena, čeprav je sam ugotovil, da je zavezanec celo ustvaril dobičke iz naslova trgovanja z deleži. Druga naloga organa v zvezi s cenitvijo je namreč preučitev okoliščin, ki so povezane z zavezanem.
 - c. Organ ni izvedel metodološkega koraka, povezanega z odločitvijo, ali poseduje dovolj dokazov, ki zadostujejo za ugotovitev dejanskega stanja (organ celo navaja, da stranka ni preskrbela dovolj dokazov, čeprav bi moral do izdaje zapisnika sam predlagati dokaze, kar dokazuje, da očitno organ nima dovolj dokazov za cenitev),
 - d. Organ pred odločitvijo o izboru metode ni (z metodološkega vidika) opravil ocene primernosti dokazov. Dokazi, za izbor, katero metodo bo organ uporabil, morajo biti tudi primerni, s ciljem ugotoviti 95% točnost izračuna.
 - e. Davčni organ ni opravil presoje o natančnosti cenitve. Z vidika stroke je namreč potrebno ugotoviti tudi to, ali so določeni dokazi pomembni ali pa ne. Povedano drugače mora organ opraviti tudi postopek, v katerem ugotovi, da so uporabljeni

⁴⁷ Več o tem tudi v delu Metode za cenitev davčne osnove. Mag. Čoklec, ki v veliki meri povzema avstrijsko davčno prakso.

⁴⁸ Tako tudi Gierlinger, 2000.

- dokazi tudi splošno pomembni oz. da bi do enakih rezultatov prišla tudi druga oseba, ki bi morebiti opravljala cenitev.
- f. Organ bi moral seveda uporabiti pri izračunu tudi t.i. varnostni pribitek, kar pa v konkretnem primeru sploh ni navedeno.
 - g. Organ bi moral izračunati tudi verjetnost, da se ocena giblje znotraj matematičnih mej, saj cenitev ne sme predstavljati kazni.
2. Opraviti je potrebno razmislek o OBSEGU CENITVE:
- a. Organ mora, pred odločitvijo o izboru metode, najprej oceniti, kakšno vrsto cenitve (popolna ali delna) z vidika obsega je najprimernejša za konkretni primer. V izpodbijani odločbi tega vprašanja ne najdemo, je pa ključno za presojo, ali je metoda sploh pravilna.
3. Organ, ki želi izvesti cenitev davčne osnove mora torej najprej opraviti test, iz katerega nedvoumno izhaja, da je cenitev primerna in dopustna (točka 1 in 2). Sledi postopek, katerega rezultat je izbor metode. Izbrana metoda mora slediti CILJU in NAMENU

Izhajajoč iz zgornjega metodološkega prikaza aktivnosti, ki jih mora opraviti sleherni davčni organ v primeru, ko se odloči ceniti davčne osnove, lahko zaključimo, da v izpodbijani odločbi I. in II. Stopnje ni razbrati ocen oz. navedb iz katerih bi lahko zaključili, da je metoda neto prirasta premoženja v konkretni zadevi najbolj ustrezna⁴⁹.

Še več, izhajajoč iz določil izreka izpodbijane odločbe lahko celo zaključimo, da organ ni pravilno (oz. sploh ni) ocenil vseh okoliščin, ki so povezane z davčnim zavezancem. Povedano drugače, organ ni želel izvesti tistih dokazov, s katerimi bi lahko sploh lahko ugotovil premoženjsko stanje osebe na 1.1.2007, ki se je dokazano v preteklosti ukvarjala z nakupi in prodajami vrednostnih papirjev.

Povedano drugače, je ključna nepravilnost v zvezi z izborom metode cenitve ravno v tem, da organ, kljub temu, da je celo odločal o dohodkih zavezanca tudi za obdobje 2005 in 2007, odločil, da zavezanec na 1.1.2007 praktično ne poseduje nobenega premoženja v obliki gotovine. Iz lastnih ugotovitev bi namreč moral sklepati, da v kolikor je zavezanec samo v letu 2005 dosegel preko 300.000 EUR dobička (kapitalski dobički) s preprodajo delnic, in da denarja na 1.7.2007 (po »trditvah« organa) praktično ne poseduje, nekaj »ni v redu«. Povedano drugače, organ ne sme uporabiti metode, če za njeno uporabo nima ustreznih podatkov.

Navedeno dokazuje, da organ, pred odločitvijo o izboru metode cenitve, sploh ni opravil ključnih aktivnosti, ki so potrebne za zagotovitev zakonitosti cenitve oziroma ni izvedel ugotovitvenega postopka v smeri, da nesporno ugotovi premoženje zavezanca na dan 1.1.2007, torej na prvi dan obdobja, ki je predmet nadzora.

Trditev organa, da mora za vsa dejstva poskrbeti zavezanec, ne vzdrži resne pravne presoje. Organ je namreč takoj, ko se odloči za cenitev dolžan sam priskrbeti dokaze, stranka pa je dolžna šele po prejemu zapisnika oz. ugotovitev iz cenitve, dokazovati nasprotno. Poziv oddelka za preiskave, po našem mnenju namreč ne predstavlja temelja, s katerim bi lahko organ zakonito uvedel t.i. postopek cenitve!

SKLEP:

V kolikor bi organ izvedel vse potrebne postopke pred odločitvijo o izboru metode cenitve, potem ocenjujemo, da bi moral izbrati, glede na vse okoliščine primera, metodo rekonstrukcije poslovnih dogodkov, saj je imel na razpolago popolnoma vse dokumente v zvezi z vsemi poslovnimi dogodki, ki jih je preučeval.

⁴⁹ V kolikor organ zavzame stališče, da je metoda z zakonom predpisana, potem menimo, da je ureditev ustavno – sporna, kar je pojasnjeno že zgoraj.

Metoda neto prirasta premoženja ni primerna v konkretnem primeru predvsem iz razloga, ker organ ni izvedel oz. ni posedoval potrebnih podatkov na presečne dneve, ni upošteval okoliščin primera in posledično izbrana metoda ni primerna.

Poleg navedenega pa je potrebno ugotoviti tudi to, da sam postopek cenitve »prirasta premoženja« ni dopusten tudi iz razlogov, ker je organ v sklepu o nadzoru z dne 22.11.2010 odločil, da nadzira prirast premoženja za obdobje 2007 – 2008, hkrati pa je v istem sklepu odločil, da se za leto 2007 nadzira tudi davek od kapitalskih dobičkov. Slednje dokazuje, da izbrana metoda cenitve sploh ni dopustna, saj je organ s tem, ko je o istem obdobju obdavčeval dvakrat isti vir, storil nedopustno strokovno napako in to ne glede na to, da je domnevno t.i. kapitalske dobičke obdavčil posamično. Zakaj? Če izberemo eno metodo za določanje enega vira dohodnine, potem je logično, da za isti vir ne moremo uporabljati dveh metod.

8. Zaključek in mnenje

Vprašanja stranke:

1. Ali je dopustno, da se brez izvedenega ugotovitvenega postopka, ki ga določa 69. člen ZdavP2, sploh uvede t.i. subsidiarni postopek ugotavljanja davčne osnove? Ali bi moral organ v postopku najprej ugotoviti potencialni vir, potencialno osnovo, zahtevati od osebe, da poda pojasnila, ponuditi stranki možnost samoprijave itd.?
2. Ali je 5. odst. 68. člen t.i. materialni ali pa morebitno procesni predpis?
3. Če je 5. odst. 68. člena t.i. materialni predpis, potem je potrebno ugotoviti, da gre za uvedbo nove javne dajatve ali pa da gre celo za sankcijo. Nadalje je potrebno ugotoviti, ali je sploh dopustno uvajati nove dajatve ali pa sankcije na način, kot to izhaja iz prakse.
4. Če je 5. odst. 68. člena procesni predpis, je potrebno preučiti (ob upoštevanju, da je ugotovitveni postopek pokazal razloge za cenitev) ali je pravilno, da:
 - Se cenitev opravi praviloma po METODI, ki je na nek način »vgrajena« v 5. odstavek 68. člena ZdavP-2 (preko 69. člena ZdavP-2), saj tovrstna uporaba lahko resno zniža možnost za ugotavljanje materialne resnice zakonito.
 - Če gre za procesni predpis in če upoštevamo, da bi organ lahko uporabil tudi drugo metodo, je potrebno preučiti katera metoda je najustreznejša za konkretni primer.
 - Če je metoda prirasta neto premoženja ustrezna, je potrebno preučiti PRAVILNOST uporabe metode (metodika dela).

Na podlagi povedanega je zato odgovor na prvo vprašanje, da se postopek po 69. členu ZdavP-2 ne more uvesti, preden davčni organ v ugotovitvenem postopku, kjer ima stranka pravico do podajanja izjav, ne ugotovi dejstev, ki jih navaja 5. odstavek 68. člena ZdavP-2. V kolikor organ uvede postopek v nasprotju s povedanim, gre po našem mnenju za kršitev pravil postopka.

Odgovor na drugo vprašanje je, da je določba 5. odstavka 68. člena v povezavi z 69. členom ZdavP-2 procesna določba, ki pa se lahko uporabi nezakonito, v kolikor se metoda cenitve uporabi za vse vire in se ne upošteva, da je metoda cenitve vedno povezana izključno z okoliščinami konkretnega primera in da je primarno potrebno poiskati verjetni vir dohodnine.

Odgovor na tretje vprašanje je, da določba 5. odstavka 68. člena ni t.i. materialno-pravni predpis. Drugačna razlaga bi lahko vodila k resnim kršitvam Ustave RS v delu, ki ureja način obdavčevanja posameznikov.

Odgovor na četrto vprašanje je, da je potrebno 5. člen 68. člena ZDavP-2 razlagati na način, da je metodo neto prirasta premoženja potrebno uporabiti izključno v primeru, ko so za to izpolnjeni pogoji. V konkretnem primeru, ko ima organ na voljo vse potrebne podatke za preveritev ustreznosti plačevanja dohodnine za leti 2007 in 2008 in še posebej iz razloga, ker je za 2007 že odločil tudi o posamični odmeri določenega vira dohodnine, celovita ocena z metodo neto prirasta premoženja ni dopustna⁵⁰, posledično pa dejansko stanje ni pravilno in popolno ugotovljeno.

Na podlagi povedanega menimo, da bi moral organ, v kolikor bi ustavno-pravno postopal v postopki ocene davčne osnove pri fizičnih osebah po 5. odstavku 68. člena, moral:

1. v »klasičnem« ugotovitvenem postopku, v katerem bi imela stranka tudi pravico in dolžnost sodelovati, nesporno ugotoviti naslednje (ni obrnjenega dokaznega bremena) :

⁵⁰ Tako tudi v M. Wakounig, Cenitev davčne osnove.

- a. Ali obstajajo dohodki oz. t.i. »presežek premoženja« po 5. odstavku 68. člena, ki nesporno izhajajo iz dohodkov, ki so vir dohodnine in ne izhajajo iz kaznivih ravnanj ter so dohodki povezani z obdobjem pregleda. V konkretnem oz. obravnavanem primeru stranka ni bila seznanjena s t.i. preiskovalnimi postopki in sicer vse do trenutka, ko je že bil uveden postopek po 5. odstavku 68. člena ZdavP-2.
- b. Ali so izpolnjeni vsi pogoji iz 5. odstavka 68. člena ZdavP-2 (fizična oseba razpolaga s premoženjem, ki presega dohodke itd.). V obravnavanem primeru stranka ni mogla vplivati na odločitev ali so vsi dohodki pojasnjeni, saj o tem sploh ni bila obveščena.
2. V kolikor bi bili izpolnjeni pogoji iz 68. člena, potem bi lahko organ izdal tudi poziv po 69. členu ZdavP-2, ob pogoju, da z gotovostjo ugotovi VIRE dohodka in da so viri povezani z obdobjem pregleda. Podatke iz poziva bi lahko uporabil za morebitno obdavčenje posameznih virov dohodnine.
3. Ob pogoju iz prejšnje točke, bi organ sprejeti:
 - a. Odločati o posameznem davčnem viru (npr. kapitalski dobički) v smislu odločitve, delne ocene ali pa celovite ocene,
 - b. odločitev o izbiri metod cenitve na podlagi vseh okoliščinah,
 - c. posledično tudi menimo, da cenitev celotnega premoženja stranke oz. dohodnine, ki naj bi bila po sodni praksi poseben vir dohodnine ustavno-pravno ni dopusten postopek predvsem iz razloga podnormiranosti (ni jasna osnova, ni jasna stopnja, po vsebini gre za t.i. premoženjske davke, saj zakon dejansko obdavčuje premoženje in ne dohodke, ni jasnih procesnih omejitev v smislu varovanja pravic strank itd.).
4. V kolikor bi organ postopal po prejšnji točki, bi zakonito obdavčil vse vire dohodnine, ki morebiti niso bili prijavljeni (cedularne vire posebej, druge na podlagi odprave odločb dohodnine v ponovnem postopku), hkrati pa bi bile zagotovljene tudi procesne pravice strank v davčnih postopkih.

Podpis: mag. Franc Derganc

