

Stališče Zbornice davčnih svetovalcev Slovenije v zvezi z ugotovitvenim postopkom, odločanjem o pripombah in pritožbi zoper odločbo FURS v postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora v Republiki Sloveniji, št. 2/ZDSS z dne 23. 10. 2020

Davčni sistem¹ države določajo pravni okviri, ustavnopravno udejanjanje davčne zakonodaje s strani vseh treh vej oblasti in odnos plačnika davka do izvajanja zakonodaje. Slednji je pogojen s t. i. davčno kulturo plačnikov davka, ki temelji na zgodovinskih, socioloških in drugih okoliščinah, ki so lastne določeni državi (država = ljudstvo). Cilj davčne zakonodaje je »pobiranje« davkov, kar omogoča financiranje javnih potreb države.

Plačniki davkov morajo zaradi javnega interesa na davčnem področju izpolnjevati določene **obveznosti**, kot so vodenje poslovnih knjig, dajanje podatkov v zvezi s svojo dejavnostjo in dejavnostjo drugih, sodelovanje v postopkih odmere oz. nadzora ter na ta način tudi trpeti posege v svoj premoženjski položaj. Davčni organ ima **pristojnost** (obveznost ravnati, skladno s pooblastili) izvajati nadzor nad izvajanjem davčne zakonodaje in primarno skrbeti za uspešno pobiranje javnih dajatev, ki bi morale biti skladno z modernim pristopom, usmerjeno v spodbujanje prostovoljnega plačevanja javnih dajatev.

Plačniki davkov in davčni zavezanci imajo pri svojem izpolnjevanju davčnih bremen, skladno z mednarodnimi pogodbami, Ustavo RS in pozitivno davčno zakonodajo, tudi **pravice**, ki jim omogočajo plačevati davek do višine, kot jo določa ustavnopravno skladno razložena davčna zakonodaja. In niti en evro več.

V razmerju med plačniki davkov in »državo«, pravilneje izvršilno veje oblasti, predstavlja plačnik davka »stran tehtnice«, ki ji mora zakonodajalec, izvrševalec in sodstvo zagotoviti, t. i. enakost orožij, tudi v praksi. Davčni organ ima v praksi praviloma nesorazmerno velika pooblastila glede na plačnika davkov, čeprav je njun položaj zakonsko uravnotežen in kot tak izhaja že iz splošnih načel ZUP in ZDavP-2.

V **postopkih davčnega nadzora oz. postopkih davčne inšpekcije** davčni organ preverja zakonitost ravnanj plačnika davka v smislu pravilnega plačevanja javnih dajatev in izvrševanja drugih obveznosti, ki morajo biti povezane izključno z razumnim ciljem države, prevladujočim v javnem interesu. Ta cilj pa je lahko le »pobiranje« davkov za financiranje javnih potreb, ki mora biti udejanjeno v zakonito izvedenem postopku, v katerem se spoštujejo upravno procesna in ustavno procesna jamstva davčnih zavezancev.

Ustavnopravno davčno okolje je z vidika **pravne varnosti plačnikov davkov (davčnih zavezancev)** primarno povezano z zagotovilom in realno možnostjo plačnikov davkov, da učinkovito sodelujejo v postopku in učinkovito branijo svoj pravni položaj pravne koristi ter da se ob zaključku davčnih postopkov ugotovi t. i. materialna resnica in na njeni podlagi pravilno uporabi davčni predpis. Postopki

¹ Davčni sistem predstavlja, v teoriji, zbirko pravnih norm, ukrepov, aktivnosti, institucij in organov na področju obdavčitve v nekem družbenem okolju.

morajo biti zaključeni v najhitrejši možnem času, še posebej iz razloga narave pritožbe v davčnem postopku kot nesuspendivnega pravnega sredstva.

V sodobnih demokracijah je postopek davčne inšpekcije pomembno drugače urejen kot pri nas. Pravice strank druge države urejajo v pravnih pravilih in v standardih za delovanje davčnih organov (npr. standardi za izvedbo postopka davčne inšpekcije, ki bi morali biti tudi javno objavljeni), ki skupaj zagotavljajo okvire za t. i. pošten davčni sistem.

Aktivnosti davčnih organov v inšpekcijskih postopkih pri nas žal ne omogočajo (v pomembnem delu) izvrševanje davčne zakonodaje na ustavno skladen način, ki terja od izvršilne veje oblasti, da davke pobira skladno z načelom enakosti pred zakonom, načelom varovanja osebnega dostojanstva in zasebnosti strank, skladno s prepovedjo nesorazmernih in retroaktivnih posegov v lastninsko pravico strank in z drugimi načeli ter človekovimi pravicami in temeljnimi svoboščinami, ki so predmet ustavnopravnega varstva.

Iz prakse članov Zbornice davčnih svetovalcev (ZDSS) je mogoče ugotoviti, da zaradi:

1. **pomanjkljivega in nezakonito vodenega postopka inšpekcije pri nas (predvsem t. i. ugotovitveni postopek),**
2. **nepravilno uporabljene postopkovne zakonodaje (predvsem zaradi neupoštevanja sodobnih inšpekcijskih praks in standardov, ki dejansko zagotavljajo spoštovanje človekovih pravic),**
3. **prepogostega vračanja zadeve v ponovni postopek namesto odločitve inštančnega organa in**
4. **pogoste popolne odsotnosti pravnega silogizma v inšpekcijskih odločbah**

obstajajo pomembna negativna odstopanja v varovanju pravic strank v inšpekcijskih postopkih v Sloveniji glede na ureditve v sodobno urejenih ureditvah.

Inšpekcijski postopki v Sloveniji (vključno s pritožbenim postopkom oz. postopkom revizije na Vrhovnem sodišču Republike Slovenije), trajajo odločno predolgo. Poleg tega pa iz uveljavljene sodne prakse izhaja, da inšpekcijski postopki v pomembnem delu ne zagotovijo ustavnopravno skladne odločitve (glej primere nadzora prirasta premoženja, [nadzor lastnih deležev](#), kjer bodo oz. so že inšpekcijski postopki oz. odločitve na tej podlagi odpravljeni).

V Sloveniji je pritožba zoper odmerno odločbo nesuspendivno pravno sredstvo, kar pomeni, da ne zadrži izvršitve odmernih odločb. Zato **predstavljajo postopki, ki ne privedejo do t. i. poštene odločitve v kratkem času**, ključni dejavnik tudi za sivo ekonomijo, saj je popolnoma jasno, da »nepošteno« pobrani davek oz. pobrani davek ob neupoštevanju pravic strank predstavlja pomembe razloge za manjšo prostovoljno davčno privolitev.

ZDSS meni, da mora zakonodajna veja oblasti odločno posodobiti zakonodajo, izvršilna veja pa sprejeti standarde, ki bodo izboljšali ravnanja inšpekcije, s ciljem zagotoviti udejanjanje pravic plačnikov davkov, kot jih določajo KODEKSI O PRAVICAH PLAČNIKOV DAVKOV v sodobno urejenih državah.

Predvsem je potrebno zagotoviti, da so postopki inšpekcije hitro zaključeni in da se o pritožbah čim prej zakonito odloči, tudi s sprejemom meritornih odločitev pritožbenega organa in Upravnega sodišča Republike Slovenije in ne le odprave odločb ter njihove vrnitve v ponovni postopek davčnemu organu prve stopnje. ZDSS meni, da mora biti skupen cilj vseh vej oblasti zagotoviti izboljšanje odločanja na I.

stopnji in zagotovitev kvalitetnih odločitev na vseh ostalih stopnjah. Ta bodo v primeru izboljšanja ravnanj organov na I. stopnji zagotovo manj obremenjena².

Opozoriti je potrebno tudi na sodno prakso Sodišča EU, ki je že odločilo, da mora sleherni davčni organ neposredno uporabljati tudi LISTINO EU O TEMELJNIH PRAVICAH (tudi na področju mednarodne izmenjave podatkov), ki jo je Republika Slovenija neposredno sprejela ob vstopu v EU. Glede na navedeno stališče Sodišča EU ne more biti nobenega dvoma, da mora davčni organ pri svojem odločanju materialnopravne predpise razlagati ustavno skladno ter presojeti tudi očitke davčnih zavezancev v tej smeri. Namesto tega pa je mogoče večkrat zaslediti pojasnilo davčnega organa, da ni pristojen za razlago predpisa v skladu z Ustavo RS.

Katera področja so pri nas urejena pomembno drugače, kot je to mogoče zaslediti v razvitih demokracijah, kar po mnenju ZDSS predstavlja tudi kršitve ustavnih načel in človekovih pravic, kot jih določa Ustava Republike Slovenije?

V nadaljevanju navajamo inštitute davčnega postopka v zvezi z inšpekcijami, ki pomembno negativno vplivajo na t. i. prostovoljno davčno privolitev, saj je za prostovoljno plačevanje davkov pomembno krepiti integriteto države³ oz. nesporno zavedanje vseh vej oblasti, da mora varovati ne le sodelovalne pravice davčnih zavezancev in pravice do učinkovitega pravnega sredstva, temveč tudi osebno dostojanstvo in zasebnost plačnikov davkov kot ključno pravico strank.

Kje je ZDSS, na podlagi izvedenega internega izobraževanja in preučevanja navedenega področja, odkrila ključne razlike v zakonodaji in praksi pri nas, glede na prakso in zakonodajo v t. i. sodobnih državah EU?

1. **Obveznosti, povezane s t. i. dajanjem podatkov**, so v Republiki Sloveniji neustrezno urejene, še posebej v povezavi s **pridobivanjem podatkov »na zalogo«**⁴ in v povezavi s **posredovanjem podatkov o drugih plačnikih davkov**. Oseba, o kateri se poizveduje, ni seznanjena z navedenimi aktivnostmi, kar v Nemčiji predstavlja nedopustno prakso. Organ ne sme zahtevati podatkov od drugih oseb, če predhodno ne zahteva podatke od stranke same, sicer krši pravice stranke do zasebnosti. Davčni organ bi lahko pridobival podatke od drugih oseb šele na podlagi morebitne zavrnitve s strani osebe, ki je subjekt nadzora. V Republiki Sloveniji so s tem, ko organ brez obvestila stranki poizveduje o transakcijah pri drugih poslovnih partnerjih (npr. bankah, kupcih, dobaviteljih), kršili ustavno načelo, ki varuje zasebnost in dostojanstvo.

Ureditev, po kateri davčni organ **pridobiva podatke o vseh transakcijah fizičnih oseb** (s strani bank) na zalogo, predstavlja grobo kršitev⁵ Listine EU o temeljnih pravicah. [Sodišče EU je v](#)

² Seveda se postavlja vprašanje o smiselnosti ureditve, kjer odloča o pritožbi organ na II. stopnji, ki ne predstavlja t. i. neodvisen organ, ki ga predpostavlja Listina EU o temeljnih pravicah.

³ Integriteta države je povezana oz. jo določajo ravnanja vseh treh vej oblasti. V davčnih zadevah ključno vlogo izvaja FURS. Postopki inšpekcije predstavljajo postopke, ki bi morali zagotoviti dejansko sankcioniranje najhujših kaznivih dejanj, glavna funkcija FURS pa bi morala biti spodbujanje prostovoljne davčne privolitve. Tudi s pomočjo krepitve zaupanja v delo inšpekcijskih organov.

⁴ FURS pridobiva podatke o vseh bančnih transakcijah fizičnih oseb, in sicer na mesečnem nivoju. Navedeno ureditev ni mogoče zaslediti v nobeni drugi državi EU. V Sloveniji je varovanje pravic zasebnosti urejeno v 35. členu Ustave Republike Slovenije (varstvo pravic zasebnosti in osebnostnih pravic).

⁵ Glej sodbo Judgment in Joined Cases C-245/19 Luxembourg State v Band C-246/19 Luxembourg State v B and Others ... Če oseba, ki je dolžna dati podatke, nima možnosti pred predajo podatkov podati pritožbo, v kateri bi se preverila upravičenost zahtevka v smislu predvidljivo pomembnih podatkov »foreseeably relevant«, gre

[sodbi z dne 6. 10. 2020](#) nesporno ugotovilo, da lahko pridobi davčni organ, ki zahteva podatke od drugega davčnega organa iz druge države članice EU, zgolj bančne podatke o konkretnem plačniku davkov, za katere dokaže, da gre za t. i. pomembne podatke za obdavčitev (navesti mora obrazložitev) ter pod pogojem, da ima banka realno možnost podati pritožbo na zahtevek, ki seveda ustavi neposredno predajo podatkov do odločitve sodišča.

Zbiranje podatkov na zalogo (npr. zbiranje vseh transakcij fizičnih oseb pri nas), pa predstavlja kršitev pravice do ZASEBNOSTI, kar v Sloveniji pomeni, da država krši pravico do zasebnosti praktično za vse osebe, ki imajo odprt bančni račun v Republiki Sloveniji. Ureditev, ki je v veljavi v RS, ni uporabljana nikjer v državah EU⁶.

- Pravice, povezane s t. i. prehodom iz upravnega v kazenski postopek** niso zagotovljene, saj pri nas stranka sploh ni seznanjena, kdaj (v kateri fazi postopka) lahko uveljavi ustavno procesna jamstva v postopku, npr. pravico do odvetnika ali molka ter pravico, da ni dolžna izpovedati zoper samo sebe. Posledično organi Republike Slovenije ne morejo zakonito izvesti praktično nobenega postopka davčne zatajitve, kar negativno vpliva na plačevanje davkov. Izvršilna veja oblasti bi morala namreč uspešno preganjati »davčne utajevalce«, ki pa so dejansko v Sloveniji, tudi ali predvsem zaradi neustrezne zakonodaje, varni pred slehernim pregonom pristojnih služb.
- Obveznosti strank v povezavi z vodenjem poslovnih knjig** so v določenih primerih oz. za določene skupine plačnikov davkov nesorazmerne glede na druge plačnike, ki izvajajo isto dejavnost in lahko tudi v enakem obsegu⁷. Posledično nimajo vsi plačniki davkov enakih stroškov, povezanih z davčnim izpolnjevanjem obveznosti. Prav tako bi moral zakonodajalec upoštevati dejstvo, da mali plačnik ne more izvrševati enako kompleksnih zahtev, kot to lažje izvajata velika družba oz. podjetje.

za ureditev, ki ni skladna z določilom 47. člena Listine EU o temeljnih pravicah, v povezavi z določilom 1. odstavka 52. člena (zadeva je bila povezana s t. i. mednarodnim posredovanjem podatkov). Povedano drugače, tudi BANKE v Sloveniji bi morale zavračati zahteve po posredovanju podatkov v zvezi z mednarodnimi izmenjavami podatkov, prav gotovo pa tudi podatkov na zalogo ne bi smele posredovati na FURS, saj so bančni podatki zajeti v pojmu ZASEBNOST, ki je varovana z Listino EU o temeljnih pravicah.

⁶ Dostop do računov ima, na primer, tudi organ v Italiji, ki pa seveda ne prejema vseh transakcij od vseh imetnikov računov:

Glej ITALY'S TAX ADMINISTRATION (<https://www.oecd.org/tax/administration/italy-tax-administration-a-review-of-institutional-and-governance-aspects.pdf>):

106. The agencies and Equitalia also exchange information on tax debts and taxpayers' assets in order to ensure the completion of their respective activities. Equitalia's list of execution is made available to the agencies enabling them to add debtors, verify their claims, and to cancel or reduce amounts reported as due for payment. Information with respect to assets held by taxpayers is made available to Equitalia through the Anagrafe Tributaria. Access to this register provides Equitalia with information on debtors' real estate, employment relationships, leases, trade relations, vehicles, watercrafts and aircrafts. Information on the existence of debtors' bank accounts is also made available to Equitalia. **However, this information is limited only to knowledge of the existence of accounts and does not include information concerning account balances or individual transactions.**

⁷ V Sloveniji se obveznosti, kaznovanje in celo višina davkov povezuje s t. i. STATUSI zavezancev. Tako lahko fizična oseba, ki prodaja, npr. solato, plačuje davek od t. i. katastrskega dohodka, ali pa po načelu t. i. dejanskih prihodkih in odhodkih. Nadalje je mogoča različna davčna obravnava, če posameznik A ustanovi d. o. o. in s. p., posameznik B deluje samo »preko normiranca«, posameznik C pa posluje »preko d. o. o.« Vsi trije lahko poslujejo v enakem obsegu in v isti dejavnosti, javne dajatve pa plačuje vsak drugače, predvsem pa davčna zakonodaja določa različne obveznosti, povezane z vodenjem poslovnih knjig.

4. **Nimamo javno objavljenih standardov, ki bi zagotovili »kvalitetno« voden ugotovitveni postopek v postopkih davčne inšpekcije⁸.** Ugotovitveni postopek je v Sloveniji voden praviloma na način, da se ne presojuje vsi predloženi dokazi oz. iz zapisnika ni razvidno, katere dokaze oz. listine je organ preverjal⁹. Dodatni dokazi (z izjemo vpogleda v listine zavezancev) se izvajajo v premajhnem obsegu. Praviloma se ne vodijo zapisniki o izvedbi dokazov. V postopkih inšpekcije se praviloma ne sestavljajo zapisniki o izjavah strank in prič, zakonito se ne izvede sklep o dokazih na način, da bi lahko neodvisna oseba razbrala dejansko stanje¹⁰, davčnim zavezancem ni omogočeno sodelovanje pri izvajanju dokazov z zaslišanjem prič, jim pogosto ni vročena v izjavo pridobljena listina, na katero davčni organ v nadaljevanju opre svojo presojo, se praviloma ignorira njihove dokazne predloge z ustavno neskladnim sklicevanjem na listinske dokaze kot edini pravno upošteveni dokaz idr. Zapisniki se ne vodijo skladno z določili ZUP. Posledično iz zapisnika ni mogoče razbrati, kateri dokazi in pravne podlage so ključne za odločitev (odsotnost pravnega silogizma), predvsem pa stranki ni omogočeno podati nasprotne oz. dodatne dokaze že v času pred sklenitvijo zapisnika.
5. **V Republiki Sloveniji nimamo sprejetih standardov, ki bi zagotovili stranki v postopku inšpekcije (na primer):**
- Preveritev zagotavljanja načela enakosti v povezavi z izborom za davčno inšpekcijo¹¹;
 - Preveritev ustavnopravno pravilnega postopka razširitve oz. poglobitve davčne inšpekcije¹²;
 - Udejanjanje pravice do informiranja zaradi neustrezno urejenega področja davčnega svetovanja.** Pri nas plačnik davkov ne ve, kdo je zaupanja vredna oseba, ki bi mu lahko pomagal udejanjati t. i. pravico do informiranja. Po odločbi ustavnega sodišča Nemčije ima namreč davčno svetovanje t. i. javnoveljavni pomen, saj strankam zagotavlja informacije, brez katerih ne more plačevati davkov, »zgolj v višini«, kot jih določa zakon;

⁸ Glej prakso Vrhovnega sodišča Republike Slovenije, ki ugotavlja kršitve v povezavi z neustreznimi obrazložitvami odločb, iz katerih praviloma ni mogoče ugotoviti argumentov, na katerih sloni izrek odločbe.

⁹ Davčni organ praviloma izvaja zgolj dokaze z listinami, čeprav mora za ugotovitev dejanskega stanja v kompleksnih organizacijah izvesti tudi dokaze s potrdili, pričami, izjavami strank, izvedenci, ogledom itd., sicer ni mogoče dobiti »celostno sliko« o davčni osnovi plačnika davkov. Stranka praviloma ni seznanjena s tem, kaj preučuje organ v ugotovitvenem postopku, posledično pa šele po prejemu zapisnika izve, da organ ni izvedel vseh potrebnih dokazov, ki bi lahko privedli do t. i. materialne resnice.

¹⁰ V praksi je mogoče zaslediti, da niso upoštevana naslednja načela ugotovitvenega postopka: preiskovalno in razpravno načelo, načelo pismenosti, saj se ne sestavljajo zapisniki o ključnih izvedenih dokazih, načelo neposrednosti, saj je ugotovljeno, da pooblaščenca oseba v inšpekciji dejansko ne odloča o stvari, načelo koncentracije, saj so v praksi postopki inšpekcije vodeni tudi na način, da ena oseba nadzira DDPO, druga pa transferne cene, čeprav so transferne cene samo ena izmed postopkov ugotavljanja davčne osnove za DDPO, načelo ekonomičnosti, saj so postopki za stranko zaradi pretirane dolžine predragi, načelo pomoči neuki stranki in načelo varovanje pravic stranke v postopku itd.

¹¹ Izbor za inšpekcijo se v Sloveniji izvaja na podlagi t. i. letnih planov dela nadzora, pri čemer stranke ne morejo preveriti ustreznost kriterijev (delovanja FURS v strokovnem smislu, npr., kako se izdelujejo kriteriji za izbor za inšpekcijo, ne nadzira nihče). Predvsem pa lahko ugotovimo, da kriteriji tudi teoretično ne morejo zadovoljiti načela ENAKOPRAVNE OBRAVNAVE, saj FURS oz. MF (ali drug državni organ) ne izdeluje analiz stanja sive ekonomije, ki bi lahko ponudila prave kriterije za izbor. Če ni izdelane analize »pravilnosti plačevanja javnih dajatev«, na katerih osnovah pa potem temeljijo odločitve za izdelavo planov za izbor pri nas? V vsakem primeru je potrebno zagotoviti nadzor nad izborom za inšpekcijo, saj gre za temelj, na katerem sloni sleherni davčni sistem. Trenutno kriterijev za inšpicirane ne nadzira noben neodvisen organ. Običajno bi moral kriterije za izbor preveriti varuh za pravice plačnikov davkov, ki pa ga v Sloveniji nimamo.

¹² V sodobnih ureditvah se lahko izvede razširitev predmeta ali obdobja pregleda v postopku inšpekcije izključno v zelo omejenih pogojih, ki so vnaprej znani – tudi plačnikom davkov. V Sloveniji ni izdelanih nobenih kriterijev.

- d. **Udejanjanje pravice do informiranja s strani davčnega organa**, saj FURS ne sprejema strokovnih stališč, ki bi jih predhodno uskladil s strokovnimi organizacijami oz. vsaj z organizacijami, ki se strokovno oblikujejo zaradi delovanja na področju davkov. ZDSS meni, da je 4. odstavek 74. člena ZDavP-2 nemogoče zakonito izvajati, v kolikor organ predhodno (pred izvedbo množičnih inšpekcij določenega področja) ne izda stališča o določenem pravnem vprašanju (npr. nakup lastnega poslovnega deleža), za katerega meni, da gre za t. i. nedopustno davčno izogibanje;
 - e. **Dejansko udejanjanje pravice do t. i. prepovedi dvakratnega odločanja o isti stvari**, saj davčni organ, ki izvaja kontrolo obračunov v pisarni, ne izda sklepa o nadzoru, prav tako pa ne izda odločbe ali sklepa o zaključku nadzora. Stranka je tako, praviloma, deležna za isto obdobje in predmet nadzora ponovnega odločanja v postopku inšpekcije;
 - f. **Udejanjanje pravice v zvezi s trajanjem pregleda ter stroškov postopka**. Trajanje pregleda pri določenih strankah traja nesorazmerno dolgo (tudi po 2 leti). Stroški postopka se »vračajo« različno, glede na status pooblaščenca (različna obravnava davčnega svetovalca od odvetnika), predvsem pa stroški ne pokrijejo glavnino stroškov, ki jih je imel z inšpekcijo plačnik davkov;
 - g. **Udejanjanje pravice do samoprijave** ni zagotovljena v vseh postopkih, ker organ nima zagotovljenih standardov oz. pravnega pouka pri izdaji sklepa na ustrezen način.
6. V Sloveniji je plačnik davkov na podlagi pooblastil Zakona o finančni službi, npr. v »običajni« kontroli blagajne, deležen pretirane uporabe pooblastil s tem, ko izvajajo nadzor oborožene pooblaščenec osebe. Gre za grobo **kršitev pravice do dostojanstva** strank v postopkih, saj je jasno, da gre za ravnanje organa v rednih kontrolah, ki ni skladno s temeljnimi civilizacijskimi normami. Predlagamo uskladitev pooblastil s pristojnostmi v smeri, da se pooblastila uporabljajo skladno z dejanskimi potrebami države.
7. V postopkih inšpekcije mora skladno z veljavno zakonodajo odločiti t. i. pooblaščenca uradna oseba v smislu t. i. **načela samostojnosti pri odločanju**. V praksi poteka odločanje na podlagi t. i. organizacijsko nadziranega postopka, kar pomeni, da pooblaščenca uradna oseba (brez dvoma v vseh kompleksnejših inšpekcijah) dejansko ne odloča o stvari, temveč gre za t. i. skupinsko odločitev ali odločitev nadrejene osebe pooblaščenec osebe, ki pa je zakon ne določa. Predlagamo, da se področje uredi na način, da bo stranka jasno vedela, katera oseba oz. skupina oseb je v zadevi odločila. V praksi se člani ZDSS srečujejo s primeri, ko pooblaščenca oseba jasno pove, da odloča o zadevi »nadrejeni« (in se lahko pooblaščenec inšpektor ali inšpektorica celo z odločitvijo ne strinja), kar predstavlja nezakonito ravnanje davčnega organov v zvezi z načelom samostojnosti pri odločanju. Trenutna ureditev ne omogoča preveritve morebitnih razlogov za izločitev pooblaščenec oseb iz postopka, saj stranka ni seznanjena z imeni oseb, ki dejansko odločajo o stvari.
8. V Sloveniji **ni ustrežno urejen postopek t. i. subsidiarno ugotavljanje dejanskega stanja** (cenitev davčnih osnov). Poleg tega v rednih inšpekcijskih postopkih v praksi ni jasno, do katere faze ugotovitvenega postopka mora organ sam izvajati dokaze in kdaj lahko sprejme sklep, da mora stranka dokazovati dejansko stanje po načelu obrnjenega dokaznega bremena. V postopkih preiskave stranka ni obveščena, da zoper njo poteka postopek. **Vpogled v spis finančne preiskave** (gre za upravni postopek) za stranko ni omogočen v primerih, ko in če se pred inšpekcijo izvede tudi postopek preiskave¹³. Ureditev, ki onemogoča vpogleda v listine oz.

¹³ Glej sodbo UPRS sklep I U 1695/2015 ... Dodatni razlog za zavrnitev prošnje (za vpogled v spis preiskave) predstavlja ureditev, ki izhaja iz določbe 3. alineje 78. člena Zakona o finančni upravi (v nadaljevanju ZFU), po kateri ima oseba pravico, da se seznanj s podatki v evidenci davčnih preiskav šele po pravnomočno končanem postopku inšpekcijskega nadzora, če pa

podatke, ki so povezani s postopkom inšpekcije, ni primerljiva z državami, ki so podpisnice EKČP oz. so članice EU (ki so zavezane spoštovanju LISTINE EVROPSKE UNIJE O TEMELJNIH PRAVICAH). V tem oziru ne gre le za kršitev pravice do izjave, temveč tudi za kršitev pravice do obrambe in do sodelovanja v postopku (sodelovalna pravica in dolžnost davčnih zavezancev).

9. Predlagamo spremembo zakonodaje, po kateri se v t. i. **seznam dolžnikov ne morejo zavesti osebe oz. zadeve, ki niso pravnomočno zaključene**. V primerih, ko in če stranka v postopkih inšpekcije ne more financirati spora pred sodišči, bi morali sprejeti pravila, ki bi omogočila preveritev smiselnosti javnih objav v primerih, kjer ne gre za očitna davčna izogibanja. V praksi je mogoče najti primere, ki verjetno ne bi vzdržali resne pravne presoje pred sodišči (npr. cenitev zaradi t. i. nepojasnjene premoženja), vendar stranka ni vložila pravnih sredstev zaradi objektivnih okoliščin (npr. bolezen, nezmožnost plačila za odvetnike ipd.), hkrati pa je objavljena na seznamu dolžnikov (čeprav je npr. ustavno sodišče razveljavilo pomemben del 68.a člena ZDavP-2).
10. **Sankcioniranje v davčnih zadevah** ni ustrezno urejeno, saj so različno kaznovani plačniki davkov glede na obliko podjetja (s. p. ali d. o. o.) in ne na dejanski prekršek, prav tako pa kazni niso povezane s pomembnostjo kršitve, kar neugodno vpliva na prostovoljno davčno privolitev. Neustrezna kazen ne deluje pozitivno na odnos plačnikov davkov do plačevanja javnih dajatev.

ta ni začet, pa po zastaranju pravice do odmere davka. Te določbe se sicer nanašajo na vpogled v evidenco, vendar po mnenju davčnega organa velja enako tudi za spis davčne preiskave, saj so v njem dokumenti, ki so podlaga za podatke, vpisane v evidenco.

MNENJE IN PREDLOG REŠITEV

Na podlagi zgoraj navedenih ugotovitev ZDSS meni, **da mora izvršilna veja oblasti**, ko in če želi omogočiti udejanjanje pravic strank v postopkih davčne inšpekcije skladno z načeli Ustave Republike Slovenije in ustavno procesnimi jamstvi strank v postopku:

1. Sprejeti STANDARDE za izvajanje davčnih inšpekcij (niso potrebne obsežne spremembe zakonodaje), ki bodo omogočili spremljanje in nadzor nad izvedbo postopkov davčne inšpekcije skladno z načeli Ustave Republike Slovenije in ustavno procesnimi jamstvi strank v postopku. Dobra podlaga za preučitev področja predstavljajo tudi [priporočila OECD, ki jasno poudarijo pomen varovanja pravic strank](#)¹⁴.

Standardi delovanja davčne inšpekcije morajo zagotoviti upoštevanje pravic strank v postopkih davčne inšpekcije, ne le med samim inšpekcijskim postopkom, temveč že v fazi pred njim, še posebej na področjih IZBORA ZA INŠPEKCIJO, svetovanja strankam pred inšpekcijo in detekcijo področij, kjer bi moral davčni organ predhodno izdajati strokovna stališča.

2. Skupaj s strokovnimi organizacijami sprejeti [STANDARDE za osebe, ki svetujejo strankam in jim morajo zagotoviti pravočasne, točne in celovite informacije po vzoru Velike Britanije](#).
3. Izdajati strokovna stališča o ugotovljenih težavah pri izvrševanju zakonodaje in šele na tej podlagi izvajati davčne inšpekcije.

¹⁴ OECD pojasni, katera področja so za kvaliteten nadzor pomembna. V vsakem od navedenih področij mora organ jasno poučiti stranko o njenih pravicah, predvsem pa organ ne sme izvajati nadzorov v nasprotju z določili mednarodnih pogodb oz. ustave. Standardi delovanja tako zajemajo pristojnosti organa in pravice strank s ciljem, da se doseže namen davčne zakonodaje:

.....

Why have legal frameworks?

34. A tax audit is one of the most sensitive contacts between the taxpayer and a revenue body. The presence of an auditor in a taxpayer's private dwelling or business premises, coupled with the exploration of private and business issues and the gathering of information from taxpayers' books and records, or just the disruption of day-to-day workflow, represents a burden on the taxpayer and may be seen by some as an unwarranted intrusion into their affairs. Notwithstanding this, tax audits remain the only effective method for ascertaining additional facts or verifying provided information.

35. Legal frameworks are essential to provide integrity in the way tax administrations carry out audits and to ensure that taxpayers' rights are properly protected. As such, in many jurisdictions the taxpayer may request a review of any proposed assessments or an explanation of the audits techniques used and adjustments being proposed. This request may be made to the revenue body or an independent third party body.

36. This chapter of the guidance note briefly describes the key elements of such a legal framework as it relates to the audit function. These are: • Taxpayers' record-keeping obligations. • Giving tax officials access to taxpayers' books and records. • Giving tax officials access to third party information sources. • Obtaining information from other countries' revenue bodies. • Powers of revenue bodies to amend returns. • Sanctions for non-compliance.

This chapter of the guidance note briefly describes the key elements of such a legal framework as it relates to the audit function. These are:

- Taxpayers' record-keeping obligations.
- Giving tax officials access to taxpayers' books and records.
- Giving tax officials access to third party information sources.
- Obtaining information from other countries' revenue bodies.
- Powers of revenue bodies to amend returns.
- Sanctions for non-compliance.

4. Sprejeti [KODEKS PRAVIC PLAČNIKOV DAVKOV](#)¹⁵, ki bo predstavljal temelj za varovanje vseh pravic v postopkih davčne inšpekcije. Predlagamo uvedbo VARUHA ZA PRAVICE PLAČNIKOV DAVKOV, ki bi imel pristojnost preverjati standarde in predvsem izvajanje standardov po vzgledu KANADE. [ZDSS predlaga KODEKS, kot je sprejet v Kanadi.](#)

Na podlagi zgornjih ugotovitev ZDSS meni, **da mora zakonodajna veja oblasti**, ko in če želi omogočiti udejanjanje pravic strank v postopkih davčne inšpekcije skladno z načeli Ustave Republike Slovenije:

1. Spremeniti zakonodajo v delih, ki vplivajo na udejanjanje pravic plačnikov davkov v postopkih inšpekcije. Primarno predlagamo, da se odločanje na I. stopnji spremeni (opcija v kompleksnejših zadevah) na način, da se omogoči t. i. senatno odločanje ter oblikovanje finančnega sodišča po vzoru Avstrije.
2. Sprejeti zakonodajo, ki bo omogočila ureditev področja davčnega svetovanja po vzoru Nemčije, Avstrije, Hrvaške itd., po kateri bo strankam v postopkih zagotovljeno zastopanje s strani pooblaščenec v postopkih davčne inšpekcije in s tem večja pravna varnost.
3. Sprejemati davčno zakonodajo, ki ne bo brez utemeljenih razlogov razlikovala plačnikov davkov glede na obveznosti v zvezi z izvrševanjem davčne zakonodaje (obveznosti strank morajo biti prilagojene zmožnostim strank in morajo veljati za vse primere v enakem obsegu). Zakonodajalec mora zagotoviti, da se zakonodaja sprejema z ustreznimi roki za prilagoditev (npr. davčna zakonodaja se lahko uporabi po poteku daljšega prilagoditvenega obdobja po objavi v uradnem listu). Odsotnost prehodnega obdobja lahko pomeni kršitev načela pravne države iz 2. člena ustave, na kar je ustavno sodišče že večkrat opozorilo.
4. Sprejeti zakonodajo, ki bo od davčnega organa zahtevala sprejem in izvajanje standardov, ki bodo preverljivi in ki jih bo lahko preveril VARUH ZA PRAVICE PLAČNIKOV DAVKOV. Navedeni organ Republika Slovenija potrebuje, saj je jasno, da se davčna zakonodaja sprejema pretirano angažirano in brez ustreznih analiz, pogosto retroaktivno in brez obdobja za prilagoditev. Predlagamo, da se zakonodaja spremeni v smeri, da bo davčni organ moral poročati v državnem zboru o izvajanju svojih pooblastil in standardov delovanja.

Na podlagi zgoraj navedenih ugotovitev ZDSS meni, **da mora sodna veja oblasti**, ko in če želi omogočiti udejanjanje pravic strank v postopkih davčne inšpekcije in z njimi povezanimi postopki skladno z načeli Ustave Republike Slovenije:

1. Omogočiti stranki predstavitev svojih izjav in stališč na javnih obravnavah v vseh postopkih davčne inšpekcije, in sicer vsaj do trenutka, ko bo zagotovljeno zakonito vodenje ugotovitvenega postopka na I. stopnji. Predlagamo, da sodišče samo večkrat odloči o stvari in spremeni izpodbijane odločbe, saj z vrnitvijo v ponovne postopke pogosto povzroči nesorazmerno in nerazumno podaljševanje postopkov, pravno negotovost strank in povečevanje stroškov strank.
2. Spremembo zakonodaje (potrebno je izvesti preučitev problematike in predlagamo podajo pobude za spremembo zakona), ki otežuje dostop do vrhovnega sodišča, saj menimo, da bi morala država davčne spore reševati prioritarno, brez vrednostnih omejitev (ena od možnosti), ki onemogočajo dostop do vrhovnega sodišča.
3. Primarno pa predlagati spremembo zakonodaje v smeri ustanovitve neodvisnega finančnega sodišča po vzoru Avstrije.

¹⁵ Glej tudi priporočila KOMISIJE EU, ki je predlagala uvedbo kodeksa v državah članicah EU.

Zbornica davčnih svetovalcev Slovenije je izdala zgornje stališče skladno s pravili Statuta ZDSS, ki terja od zbornice iskanje rešitev za izboljšanje davčnega sistema v Republiki Sloveniji v povezavi z izboljšanjem stanja na ravni pravic strank v postopkih.

ZDSS izdaja stališča »AD REM« in ne AD PERSONEM, saj je zgodovina slovenske države pokazala, da ni rešitev težav v spremembi vodstva pristojnih organov oz. ministrstev ali pa »kaznovanje« pooblaščenih oseb, ki izvajajo davčne inšpekcije (kot je mogoče razbrati predloge iz določenih javnih medijev), ker do sedaj nobena Vlada Republike Slovenije ali vodstvo FURS nista zagotovila systemskega (v praksi se težave samo poglobljajo) izboljšanja na področju varovanja pravic strank v davčnih postopkih oz. davčnih inšpekcijah.

Prepričani smo, da je potrebno davčni sistem spreminjati zgolj na podlagi resne analize ter preučitve širšega davčnega okolja (dobre prakse in sodna praksa Sodišča EU ter drugih mednarodnih sodišč) ter sprejeti pravila in standarde, ki bodo preverljivi ter nadzirani in sprejeti soglasno s predstavniki nevladnih strokovnih organizacij, ki so v praksi soočeni s težavami, ki jih imajo stranke v davčnih postopkih.

Pooblašcene osebe FURS ne morejo biti odgovorne za svoje delo (v praksi je izredno malo primerov ugotovljenih kršitev zgolj ene pooblašcene osebe, ki izvaja konkretni postopek), v kolikor celotni »davčni sistem« ne zagotavlja varovanja pravic davčnih zavezancev in pogojev za to, saj se sleherna zadeva davčne inšpekcije dejansko presoja na več nivojih in organih ter sodiščih. Za primere, ko in če bi se ugotovilo, da je za konkretne kršitve pravil odgovorna konkretna pooblašчена oseba, pa predlagamo, da se v Republiki Sloveniji sprejmejo pravila po vzoru Kanade, ki ima jasno določene poti za reševanje t. i. zlorabe davčnega nadzora – [ABUSIVE TAX AUDIT](#) – v svojih [STANDARDIH za izvajanje davčne inšpekcije](#) oz. v svojih pravilih, ki urejajo davčne postopke.

To stališče je skladno z navori Komisije EU na področju izboljšanja davčnih sistemov članic EU, kar izhaja tudi iz dokumenta ¹⁶ »[AN ACTION PLAN FOR FAIR AND SIMPLE TAXATION SUPPORTING THE RECOVERY STRATEGY](#)«. Usmeritev dela Komisije EU za obdobje 2021–2024 na področju davkov, ki je navedena v zgornjem dokumentu, se bo izvajala preko naslednjih aktivnosti (točke od 17 od 25):

- analiza obstoječih pravic davkoplačevalcev v skladu s pravom EU;
- izdelava priporočil državam članicam, naj olajšajo izvajanje pravic davkoplačevalcev in poenostavijo davčne obveznosti.

Usmeritve v zvezi z akcijskim planom Komisije EU so bile predstavljene tudi krovni organizaciji davčno-svetovalnih organizacij CFE, katere polnopravna članica je Zbornica davčnih svetovalcev Slovenije (Slovenian Chamber of Tax Adviser). ZDSS bo preko CFE aktivno sodelovala pri monitoringu in izboljšavah davčnega sistema pri nas. V Republiki Sloveniji ne izvajamo monitoringa uspešnosti delovanja davčnega organa, posledično pa o težavah, kot izhaja iz tega stališča, žal, sploh še ne razpravljamo.

¹⁶ To simplify the life of taxpayers operating in the Single Market, the Commission will take the following actions: In 2020/2021:

.....

17. Charter on taxpayer's rights. The Commission will publish a Communication taking stock of taxpayers' existing rights under EU law together with a Recommendation to Member States to facilitate the implementation of taxpayers' rights and to simplify tax obligations.



Komisija EU svetuje analizo in nadzor nad trenutnimi davčnimi ureditvami (tudi ali predvsem z vidika varovanja pravic plačnikov davkov) s ciljem izboljšave celotnega davčnega sistema, kar je razvidno tudi iz dokumenta [Fiscal Blueprints](#) oz. objave [na spletnih straneh EU](#).

Predsednik ZDSS

Podpis:

mag. Franc Derganc

