

**UNIVERZA V MARIBORU  
PRAVNA FAKULTETA**

**MAGISTRSKO DELO**

**OBDAVČITEV NENAPOVEDANIH DOHODKOV  
POSAMEZNIKOV S POSEBNIM PoudARKOM  
NA SKLADNOSTI 70-ODSTOTNE DAVČNE  
STOPNJE Z USTAVO REPUBLIKE SLOVENIJE**

**Študent: Katja Erjavšek**

**Študijski program: Magistrski program Davčno pravo**

**Mentor: prof. dr. Bojan Škof**

**Maribor, maj 2016**

## **ZAHVALA**

Magistrsko delo je nastalo pod mentorstvom prof. dr. Bojana Škofa, ki se mu najlepše zahvaljujem za pomoč, ki mi jo je v obliki pripomb in napotkov nudil med pisanjem naloge.

Zahvaljujem se tudi partnerju in ostalim družinskim članom, ki so me na študijski poti potrpežljivo spremljali, me spodbujali in verjeli vame. Hvala tudi vsem mojim prijateljem in drugim, ki so me pri pisanju naloge podpirali.

## KAZALO

1. UVOD .....	7
2. OPREDELITEV OSNOVNIH POJMOV .....	12
2.1. Davek.....	12
2.2. Nenapovedani dohodki v razmerju do dohodkov neznanega izvora.....	13
2.3. Cenitev davčne osnove in njen smisel.....	15
3. TEORETIČNA PODLAGA ZA UVEDBO DAVKA OD NENAPOVEDANIH DOHODKOV .....	21
3.1. Izvor pojma dohodek in teoretična opredelitev dohodka kot predmeta obdavčitve .	21
3.2. Logika upoštevanja porabe in spremembe neto premoženja pri rekonstruiranju posameznikovega dohodka .....	24
4. SPREMEMBE ZAKONODAJE NA PODROČJU OBDAVČITVE NENAPOVEDANIH DOHODKOV POSAMEZNIKOV S Poudarkom NA DAVČNIH STOPNJAH.....	26
4.1. Uvodno .....	26
4.1. Zakon o davkih občanov.....	27
4.2. Zakon o davčnem postopku iz leta 1996 .....	28
4.3. Zakon o davčnem postopku iz leta 2004 .....	29
4.4. Zakon o davčnem postopku iz leta 2006 (do novele G).....	30
5. ANALIZA VELJAVNE UREDITVE OBDAVČITVE NENAPOVEDANIH DOHODKOV POSAMEZNIKOV V SLOVENIJI IN NJENA PRIMERJAVA Z IZBRANIMI TUJIMI UREDITVAMI .....	32
5.1. Veljavna ureditev v Sloveniji – ureditev v Zakonu o davčnem postopku po noveli G	32
5.1.1. Predmet obdavčitve (ter pogoji za odmero).....	33
5.1.2. Davčni zavezanec .....	34
5.1.3. Davčna osnova .....	35
5.1.4. Davčna stopnja .....	37
5.1.5. Zastaralni roki .....	38
5.2. Ureditve v izbranih državah (Hrvaška, Srbija, Makedonija, Avstrija) .....	41
5.2.1. Veljavna ureditev na Hrvaškem – posebnosti obdavčitve glede cenitve dohodkov fizičnih oseb .....	41
5.2.2. Veljavna ureditev v Srbiji – posebnosti obdavčitve glede cenitve dohodkov fizičnih oseb .....	46
5.2.3. Veljavna ureditev v Makedoniji – posebnosti obdavčitve nenapovedanih prihodkov fizičnih oseb.....	50

5.2.4. Veljavna ureditev v Avstriji – uporaba metode cenitve pri ugotovitvi, da fizična oseba razpolaga s sredstvi oziroma potrošnjo, ki presega njene dohodke .....	52
5.3. Kratka primerjava slovenske ureditve z ureditvami v izbranih tujih državah .....	56
6. ANALIZA USTAVNOSTI 70-ODSTOTNE DAVČNE STOPNJE .....	60
6.1. Uvodno o ustavni spornosti davka od nenapovedanih dohodkov po ZDavP-2.....	60
6.2. Analiza ustavnosti 70-odstotne davčne stopnje z vidika načela enakosti pred zakonom .....	65
6.3. Analiza ustavnosti 70-odstotne davčne stopnje z vidika posega v pravico do zasebne lastnine .....	71
7. ZAKLJUČEK.....	80
8. SEZNAM UPORABLJENE LITERATURE IN VIROV .....	94
8.1. Monografije .....	94
8.2. Poglavja v monografski publikaciji.....	97
8.3. Članki v strokovnih in znanstvenih periodičnih publikacijah .....	98
8.4. Sodna praksa.....	101
8.4.1. Evropsko sodišče za človekove pravice .....	101
8.4.2. Ustavno sodišče Republike Slovenije .....	101
8.4.3. Vrhovno sodišče Republike Slovenije .....	101
8.4.5. Ustavno sodišče Republike Srbije.....	102
8.4.6. Avstrijsko upravno sodišče .....	102
8.5. Pravni viri in zakonodajno gradivo .....	102
8.6. Drugi viri .....	105
9. DELOVNI ŽIVLJENJEPIS .....	107
10. IZJAVA, DA JE MAGISTRSKA NALOGA REZULTAT LASTNEGA RAZISKOVALNEGA DELA IN DA SO REZULTATI KOREKTNO NAVEDENI.....	109

## **Obdavčitev nenapovedanih dohodkov posameznikov s posebnim poudarkom na skladnosti 70-odstotne davčne stopnje z Ustavo Republike Slovenije**

Povzetek:

Leta 2014 je slovenski zakonodajalec z uveljavitvijo Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2G) spremenil in zaostril ureditev obdavčitve nenapovedanih dohodkov in dohodkov neznanega izvora. Posebnemu davku je namenil samostojen člen (zdaj 68.a člen ZDavP-2) in davek tudi prvič uradno poimenoval kot *davek od nenapovedanih dohodkov*. Podaljšal je obdobje, za katerega lahko davčni organi odmerjajo davek od nenapovedanih dohodkov, in sicer s petih na deset let in uvedel še nekatere druge spremembe, predvsem pa je povišal davčno stopnjo na 70 odstotkov.

Po tolikšni davčni stopnji v Sloveniji ni obdavčen noben drug dohodek, avtorica pa v magistrski nalogi ugotavlja, da so posamezniki, ki morajo plačati kar 70 odstotkov davka na ugotovljene nenapovedane dohodke, pred zakonom v neenakem položaju glede na preostale posameznike, ki so svojo zakonsko obveznost izpolnili. Gre torej za kršitev načela enakosti pred zakonom po drugem odstavku 14. člena Ustave Republike Slovenije.

Hkrati avtorica pokaže, da je 70-odstotna davčna stopnja neustavna tudi z vidika varstva pravice do zasebne lastnine (in dedovanja) iz 33. člena Ustave RS. Ustavno sodišče Republike Slovenije je že zavzelo stališče, da so davčne stopnje pri davkih na dohodek, ki presegajo 50 odstotkov, poseg v pravico do zasebne lastnine, z uporabo t. i. testa legitimnosti in strogega testa sorazmernosti pa je avtorica ugotovila, da je tak poseg neustaven.

Avtorica pokaže, da je bil interes zakonodajalca predvsem kaznovanje »kršiteljev« ter (specialna in generalna) prevencija, tj. preprečevanje ponavljanja tovrstnega neželenega vedenja posameznikov. Vendar pa namen davčne zakonodaje ni in ne more biti kaznovanje, temveč je temu namenjena prekrškovna in kazenska zakonodaja. Zato meni, da je 70-odstotna davčna stopnja že konfiskatorna.

***Ključne besede:*** *davek, dohodek, nezakonit dohodek, nenapovedan dohodek, davek od nenapovedanih dohodkov, načelo enakosti, test sorazmernosti*

## **Taxation of Undeclared Income of Individuals with a Special Emphasis on the Accordance of the 70 Percent Tax Rate with the Constitution of the Republic of Slovenia**

Summary:

In 2014, the Slovenian legislator enacted the Act Amending the Tax Procedure Act (ZDavP-2G), which altered and harshened the regulation of taxation of undeclared income and of income of unknown origin. He formed a special provision and Article (now Article 68a of the Tax Procedure Act) and he named the tax officially as the *undeclared income tax*. The legislator also prolonged the period for which the tax authority may tax the undeclared income, i.e. from five to ten years, and he implemented some further changes, together with a 70 percent tax rate.

Such a high tax rate is unique in Slovenian tax regulation. The author claims that the individuals, who are obliged to pay 70 percent tax on undeclared income, are not in the same position as the individuals who have fulfilled their legal duty. Therefore, she claims this provision to be a violation of the equality principle according to second paragraph of Article 14 of the Constitution of the Republic of Slovenia.

In addition, the author demonstrates the 70 percent tax rate to be unconstitutional from the view of protection of the right to property (and inheritance) as defined in Article 33 of the Constitution. The Constitutional Court has already ruled that income tax rates must not exceed half of the taxpayer's income in order not to constitute an intervention to the right of (private) property. The author has used the so-called legitimacy and strict proportionality test to prove such intervention unconstitutional.

The author shows the interest of the legislator to be predominantly to punish "the violators" and (special and general) prevention, i.e. preventing the repetition of such undesired behaviour of individuals. Notwithstanding, the aim of the tax legislation is and cannot be punishment; for punishment the legislation on minor offences and criminal legislation are intended. Therefore, the author regards the 70 percent tax rate as already confiscatory.

**Key words:** *tax, income, illegal income, undeclared income, undeclared income tax, equality principle, proportionality test*

## 1. UVOD

Z uveljavitvijo Zakona o davčnem postopku (ZDavP-1)<sup>1</sup> je Slovenija 1. januarja 2005 uvedla novo davčno obliko, s katero je obdavčila dohodke, ki jih posamezniki (fizične osebe) niso prijavili. Določba četrtega odstavka 113. člena ZDavP-1 je tako določala, da če davčni organ ugotovi, da davčni zavezanec (fizična oseba) razpolaga s sredstvi za zasebno potrošnjo, ki znatno presegajo napovedane zavezančeve dohodke, 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. Tak postopek bi se lahko uvedel za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih pet let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden, od tako ugotovljene osnove pa se plača davek po povprečni stopnji dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega obdobja.

Ureditev četrtega odstavka 68. člena in sicer Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2), ki je s 1. januarjem 2007 nasledil ZDavP-1, je ostala do 1. januarja 2014 vsebinsko nespremenjena. Z začetkom leta 2014 pa je zakonodajalec ureditev z uveljavitvijo Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2G)<sup>2</sup> v določeni meri spremenil in zaostрил. Posebnemu davku je namenil samostojen člen (zdaj 68.a člen ZDavP-2) in davek tudi prvič uradno poimenoval kot *davek od nenapovedanih dohodkov*. Potreba po oblikovanju posebnega člena in spremembah je nastala zaradi »specifičnosti cenitvenih postopkov v takih primerih, in sicer tako z vidika procesnih kot tudi materialnih pravil«.<sup>3</sup> Tako je podaljšal obdobje, za katerega lahko davčni organi odmerjajo davek od nenapovedanih odhodkov, in sicer s petih na deset let in uvedel še nekatere druge spremembe, predvsem pa je povišal davčno stopnjo na 70 odstotkov:

---

<sup>1</sup> Uradni list RS, št. 54/04 z dne 20. maja 2014.

<sup>2</sup> Uradni list RS, št. 111/2013 z dne 27. decembra 2013.

<sup>3</sup> Davčna uprava Republike Slovenije: Informacija o novostih, ki jih prinaša Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku – Novela ZDavP-2G. Na voljo je na <[www.durs.gov.si/si/zakonodaja\\_in\\_dokumenti/davcni\\_postopek/informacija\\_o\\_novostih\\_ki\\_jih\\_prinasa\\_zakon\\_o\\_spremembah\\_in\\_dopolnitvah\\_zakona\\_o\\_davcnem\\_postopku\\_novela\\_zdavp\\_2g/](http://www.durs.gov.si/si/zakonodaja_in_dokumenti/davcni_postopek/informacija_o_novostih_ki_jih_prinasa_zakon_o_spremembah_in_dopolnitvah_zakona_o_davcnem_postopku_novela_zdavp_2g/)> (12. 8. 2015). Glej tudi Predlog sprememb in dopolnitev Zakona o davčnem postopku, EVA: 2013-1611-0077. Na voljo je na <[www.vlada.si/fileadmin/dokumenti/si/projekti/2013/Vlada\\_predlaga/novela\\_zakona\\_o\\_davcnem\\_postopku.pdf](http://www.vlada.si/fileadmin/dokumenti/si/projekti/2013/Vlada_predlaga/novela_zakona_o_davcnem_postopku.pdf)> (3. 9. 2016).

»Od davčne osnove, ugotovljene po drugem odstavku tega člena, se izračuna in plača davek po 70% stopnji, ki se šteje za dokončen davek.«<sup>4</sup>

Od uveljavitve novele je minilo šele dobrih 20 mesecev, zato sodne prakse, ki bi obravnavala obdavčitev po novi ureditvi – kakor izhaja iz javno dostopnih zbirk podatkov in medijskih objav<sup>5</sup> – še ni. Ker Finančna uprava Republike Slovenije (FURS) že vodi postopke, v katerih uporablja novo zakonodajo in s tem tudi višjo davčno stopnjo, je mogoče kmalu pričakovati oblikovanje sodne prakse, ki bo zelo verjetno morala odgovoriti tudi na vprašanje o ustreznosti (tj. ustavnosti) 70-odstotne davčne stopnje.<sup>6</sup> Po tolikšni davčni stopnji namreč v Sloveniji ni obdavčen noben drug dohodek, zato je utemeljeno vprašanje, ali niso morda posamezniki, ki morajo plačati kar 70 odstotkov davka na ugotovljene nenapovedane dohodke, pred zakonom v neenakem položaju glede na preostale posameznike, ki so svojo zakonsko obveznost izpolnili. Gre torej za vprašanje potencialne kršitve načela enakosti pred zakonom po drugem odstavku 14. člena Ustave Republike Slovenije (Ustave RS).

Tudi če bi bilo mogoče očitke o kršitvi te določbe ovreči, pa je vprašljiva ustreznost te 70-odstotne davčne stopnje tudi z vidika varstva pravice do zasebne lastnine in dedovanja (potencialna kršitev 33. člena Ustave RS), saj je Ustavno sodišče Republike Slovenije (Ustavno sodišče RS) že zavzelo stališče, da so davčne stopnje pri davkih na dohodek, ki presegajo 50 odstotkov, poseg v pravico do zasebne lastnine.<sup>7</sup> To sicer avtomatično ne

---

<sup>4</sup> Četrty odstavek 68.a člen ZDavP-2.

<sup>5</sup> Ugotovitev na podlagi pregleda s pomočjo iskalnikov po sodni praksi (<[www.sodnapraksa.si](http://www.sodnapraksa.si)>, <[www.tax-finlex.si](http://www.tax-finlex.si)>, <[www.findinfo.si](http://www.findinfo.si)>) in iskanja medijskih objav s pomočjo spletnega iskalnika Google do vključno 28. aprila 2016. So pa se inšpekcijski nadzori in odmere davka na podlagi 68.a člena ZDavP-2 že zgodili (glej <[www.fu.gov.si/nadzor/podrocja/preiskave/?tx\\_news\\_pi1%5Bnews%5D=4135&tx\\_news\\_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx\\_news\\_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=eec23405aeb30af7dc9df6b5fc862029](http://www.fu.gov.si/nadzor/podrocja/preiskave/?tx_news_pi1%5Bnews%5D=4135&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=eec23405aeb30af7dc9df6b5fc862029)> (12. 2. 2016) in T. Smrekar in J. Ugovšek, nav. delo).

<sup>6</sup> Ne popolnoma neutemeljena bi bila špekulacija, da je taka stopnja tudi politično sporočilo in posledica časa, v katerem se je taka določba sprejela in ki je bilo izrazito naklonjeno rekuperativnim ukrepom zoper posameznike, ki so si pridobili premoženje večje vrednosti v (javnosti) manj znanih okoliščinah (ta preskok po svoje kaže tudi dejstvo, da je bila leta 2007 izdana knjiga *Davčne oaze danes!* (R. Kruhar Puc, nav. delo), nekaj let pozneje pa je imela besedna zveza »davčne oaze« v širši javnosti že zelo izrazito negativno konotacijo). Lahko bi – po analogiji na razprave o manjšanju asocialnega učinka davka na dodano vrednost (B. Škof, nav. delo, str. 42) – rekli, da je dobil s tako stopnjo davek svoj socialen (sociološki) učinek. Seveda pa to ni predmet pričujoče raziskave.

<sup>7</sup> Odločba Ustavnega sodišča RS, št. U-I-91/98 z dne 16. julija 1999.



pomeni neustavnosti ureditve, a je treba nato z uporabo t. i. testa legitimnosti in strogega testa sorazmernosti ugotoviti, ali je tak poseg ustaven. Ustavnost 70-odstotne davčne stopnje pri davku od nenapovedanih dohodkov bo glavni predmet raziskovanja magistrskega dela. Ob tem je vprašljiva tudi ustreznost uporabe 70-odstotne davčne stopnje za obdobja pred 1. januarjem 2014, ko je bila ta stopnja uvedena. Davčni organi namreč davek po 70-odstotni davčni stopnji odmerjajo za celotno obdobje pregleda, torej tudi za obdobja pred 1. januarjem 2014, ko je začela veljati novela ZDavP-2G, s katero je bila povišana davčna stopnja.

Obravnavani institut bom preverila tudi z analizo ureditve v Avstriji, na Hrvaškem, v Makedoniji in v Srbiji. Zanimalo me bo, na kakšen način so v teh državah obdavčeni dohodki fizičnih oseb, ki jih posamezniki (fizične osebe) niso napovedali, pozneje pa je davčna uprava preko povečanja premoženja oziroma porabe v določenem obdobju, ki nista odraz njihovih obdavčenih ali neobdavčenih virov, to opustitev ugotovila. Še posebej me bo zanimalo, ali so tudi v teh državah nenapovedani dohodki obdavčeni višje (tj. po višji davčni stopnji) od napovedanih.

V okviru raziskave bom preverila pravilnost naslednjih dveh hipotez:

- Hipoteza 1: Davčna stopnja davka od nenapovedanih dohodkov v višini 70 odstotkov nasprotuje načelu enakosti pred zakonom (drugi odstavek 14. člena Ustave RS).
- Hipoteza 2: Davčna stopnja davka od nenapovedanih dohodkov v višini 70 odstotkov neustavno posega v pravico do zasebne lastnine in dedovanja (33. člen Ustave RS).

Obe hipotezi bom preverila s pomočjo teoretičnih izhodišč, (razlage) določb Ustave RS in odločb Ustavnega sodišča RS.

Jedro naloge bo torej obravnava ureditve oziroma instituta obdavčitve nenapovedanih dohodkov, eden od zaključnih poudarkov – in z vidika obeh postavljenih tez ključnih – pa bo na vprašanju ustavnopravne dopustnosti obdavčitve s 70-odstotno davčno stopnjo, medtem ko bom druge vidike ustavnopravne spornosti ureditve (denimo retroaktivnost zaradi 10-letnega upoštevnega obdobja) zgolj omenila.

Cilji, ki jih želim doseči pri pisanju magistrske naloge, so torej:

- kratek oris zgodovinskega razvoja davka od nenapovedanih dohodkov v Sloveniji;
- analiza teoretičnega smisla davka od nenapovedanih dohodkov;

- analiza celovite davčno-pravne in ustavne ureditve v obravnavani zadevi.

Pri pripravi magistrskega dela bom izhajala iz naslednjih predpostavk:

- davki so neizogibno potrebni za delovanje države, zato je davčna suverenost sestavni del državne suverenosti;
- vsak davčni zavezanec mora k financiranju skupnih potreb prispevati v skladu s svojo ekonomsko zmožnostjo;
- davčni zavezanci, ki ne izpolnijo dolžnosti, ki jih imajo po davčni zakonodaji, ne smejo biti drugače (niti ugodneje niti slabše) obravnavani z vidika davčnega prava v primerjavi z davčnimi zavezanci, ki so izpolnili vse svoje dolžnosti;<sup>8</sup>
- namen davkov je zagotavljanje sredstev za delovanje države in ne sankcioniranje ravnanj, ki so v nasprotju z zakonodajo (deviantna ravnanja); deviantna ravnanja sankcionirata prekrškovna in kazenska zakonodaja.

Da magistrsko delo ne bi bilo preobsežno, se bom pri pisanju pretežno omejila na preteklo in sedanjost normativno ureditev v Sloveniji, primerjava z izbranimi državami pa bo posledično manj poglobljena. Pa tudi sicer je bistvena tema magistrskega dela analiza ustavnosti davčne stopnje z vidika slovenskega pravnega reda, po mojem vedenju pa samo Makedonija obdavčuje nenapovedane dohodke s posebnim davkom, katerega davčna stopnja presega davčno stopnjo, po kateri so obdavčeni napovedani dohodki. V Makedoniji je davčna stopnja od nenapovedanih dohodkov enaka kot v Sloveniji.<sup>9</sup>

V raziskavi se bom pretežno omejila na vprašanje ustreznosti davčne stopnje, zato bo posledično tudi opis ureditve, ki se nanaša na samo cenitev predmeta obdavčitve in davčne osnove, manj poglobljen. Omejitev na skladnost veljavne ureditve z Ustavo RS je tudi posledica želje mentorja, kajti davek od nenapovedanih dohodkov na splošno je že bil

---

<sup>8</sup> To pa ne vključuje tudi morebitnih kaznovalnih (npr. globe, denarne kazni) in drugih (npr. obresti zaradi poznejše izpolnitve obveznosti) ukrepov.

<sup>9</sup> Predlog zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku – skrajšani postopek – predlog za obravnavo na Vladi RS, IPP 007-425/2013, z dne 10. julija 2013; na voljo je na <[https://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&ved=0CDMQFjADahUKEwj8-pjS8\\_DHAhXJMhokHbfGAWo&url=https%3A%2F%2Fe-uprava.gov.si%2F-uprava%2FpridobiDatoteko.euprava%3Fdatoteka\\_id%3D133347&usq=AFQjCNGQWjR6Tpc4G3o8JBegTahgGe29GA&sig2=Rus2AZISbKVGs-obbzkAkg](https://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=4&ved=0CDMQFjADahUKEwj8-pjS8_DHAhXJMhokHbfGAWo&url=https%3A%2F%2Fe-uprava.gov.si%2F-uprava%2FpridobiDatoteko.euprava%3Fdatoteka_id%3D133347&usq=AFQjCNGQWjR6Tpc4G3o8JBegTahgGe29GA&sig2=Rus2AZISbKVGs-obbzkAkg)> (31. 7. 2015).

obravnavan tudi v magistrskih delih na Pravni fakulteti Univerze v Mariboru in tudi na drugih visokošolskih zavodih, nobeno od njih pa se podrobneje ne ukvarja z vprašanjem ustavnosti 70-odstotne davčne stopnje. S tega vidika analiza predstavlja novost.

Osrednji raziskovalni vprašanji, kakor izhajata tudi iz naslova magistrske naloge, sta torej prikaz ureditve instituta obdavčitve nenapovedanih dohodkov in pa vprašanje ustavnopravne skladnosti 70-odstotne davčne stopnje. Pristop k obravnavi prvega je po naravi stvari pretežno deskriptiven, obravnava (ne)ustavnosti davčne stopnje pa je lahko bistveno bolj analitična. Deskriptivnost obravnave je delno pogojena z dejstvom, da gre za v temelju preprost mehanizem, ustvarjen za delovanje v sistemu upravnega prava, ob tem pa še za institut s področja davčnega prava, katerega glavno vodilo je preprostost razumevanja in uporabe. Preprostost uporabe je običajno tudi znak nomotehnične in siceršnje kakovosti davčnih institutov, ki je pogojena tudi s preprostim razumevanjem tistih, ki jih davčno pravo naslavlja, tj. davčnih zavezancev. Kot pa bo razvidno iz magistrske naloge, nomotehnične jasnosti zakonodajalec v določbah 68.a člena ZDavP-2 ni dosegel.

Pri pisanju magistrske naloge bom sicer uporabila naslednje raziskovalne metode:

- zbiranje pravnih virov, literature in sodne prakse;
- analiza in interpretacija pravnih virov, literature in sodne prakse, tudi s pomočjo metod dedukcije in indukcije;
- zgodovinska analiza;
- primerjalno raziskovanje;
- dedukcija in indukcija
- študije primerov;
- sinteza ugotovitev.

## 2. OPREDELITEV OSNOVNIH POJMOV

### 2.1. *Davek*

Davek je definiran kot delež ali znesek denarja, katerega plačilo naloži osebi (navezujoč se na to osebo ali njeno premoženje) oblast na račun države, za njeno uporabo.<sup>10</sup> Davek je prisilna dajatev, kar pomeni, da davke zavezanci za davek (subjekti, ki jih država kot zavezance določa) državi morajo plačevati. Značaj prisile daje davkom dejstvo, da jih država odreja z vso suverenostjo in avtoriteto.<sup>11</sup>

Davki so neposreden poseg države v premoženjsko sfero zavezancev brez neposrednega povračila,<sup>12</sup> so pa po 146. členu Ustave RS<sup>13</sup> temeljni vir za financiranje javne porabe<sup>14</sup> in imajo posredno<sup>15</sup> korist od njih tudi davčni zavezanci sami. Formalno definicijo davka vsebuje drugi odstavek 3. člena ZDavP-2, ki določa, da je davek po tem zakonu vsak denarni prihodek državnega proračuna, proračuna Evropske unije ali proračuna samoupravne lokalne skupnosti, ki ne predstavlja plačila za opravljeno storitev ali dobavljeno blago in se plača izključno na podlagi zakonov o obdavčenju oziroma predpisov samoupravnih lokalnih skupnosti, izdanih na podlagi zakonov o obdavčenju. Teorija pa davke praviloma utemelji z naslednjimi značilnostmi:<sup>16</sup>

- enostranskost;
- prisilnost;
- nerecipročnost;
- nepovratnost;
- nedoločljivost porabe;
- denarna oblika.

---

<sup>10</sup> E. J. Devlin, nav. delo, str. 79.

<sup>11</sup> F. Žibert, nav. delo, str. 78.

<sup>12</sup> Odločba US RS, št. U-I-9/98 z dne 16. aprila 1998, 11. točka obrazložitve.

<sup>13</sup> Uradni list RS, št. 33/91-I, 42/97 – UZS68, 66/00 – UZ80, 24/03 – UZ3a, 47, 68, 69/04 – UZ14, 69/04 – UZ43, 69/04 – UZ50, 68/06 – UZ121,140,143, 47/13 – UZ148 in 47/13 – UZ90,97,99.

<sup>14</sup> Sklep US RS, št. U-I-244/98 z dne 17. junija 1999, 3. točka obrazložitve.

<sup>15</sup> Ena od temeljnih obveznih značilnosti davkov je odsotnost neposredne koristi od plačevanja davkov (B. Jelčič in drugi, nav. delo, str. 31).

<sup>16</sup> Npr. B. Škof in drugi, nav. delo, str. 115.

Suverena država naj bi celo pomenila državo z odgovornostjo (dolžnostjo) do svojih državljanov, zato je zadovoljitev te dolžnosti vprašanje državne legitimnosti.<sup>17</sup> Glavni vir sredstev za zadovoljevanje te dolžnosti pa so prav davki. Z zbranimi sredstvi država financira naložene ji naloge.<sup>18</sup> Davki kot breme namreč v skladu s pravičnostjo in sorazmernostjo nikakor ne smejo imeti le fiskalnih interesov, temveč morajo biti usmerjevalci gospodarske, socialne in kulturne ter politične dejavnosti.<sup>19</sup>

## ***2.2. Nenapovedani dohodki v razmerju do dohodkov neznanega izvora***

Nenapovedani dohodki so dohodki,<sup>20</sup> ki jih zavezanec niti v roku niti pozneje s posebno obliko obračuna<sup>21</sup> oziroma posebno obliko davčne napovedi ni sporočil pristojnemu (davčnemu) organu, pa bi jih po zakonu moral. Za razliko od nenapovedanih dohodkov so dohodki neznanega izvora tisti, za katere davčni organ v postopku ne uspe ugotoviti, kakšna je njihova davčno-pravna narava.

V literaturi večinoma ni ločnice oziroma se najpogosteje uporablja samo besedna zveza »nenapovedani dohodki«, obe besedni zvezi skupaj pa kot – z vidika posledice – sinonim,<sup>22</sup> s

---

<sup>17</sup> D. M. Ring, nav. delo, str. 158. Avtorica se posveča predvsem vprašanju suverenosti države v razmerju z drugimi državami pri izvajanju davčne politike.

<sup>18</sup> B. Korže, nav. delo, str. 562.

<sup>19</sup> J. Šinkovec in B. Tratar, nav. delo, str. 17.

<sup>20</sup> Kakor sem opazila, je davčna zakonodaja zelo dosledna pri uporabi pojma »dohodek« v povezavi s fizičnimi osebami, pojem »prihodek« pa uporablja pri »vhodnih transakcijah« iz opravljanja dejavnosti in pri pravnih osebah. Kovač navaja, da predstavlja vsak prihodek neko objektivno dejstvo, medtem ko je dohodek rezultat nekaterih ekonomskih, davčnih in fiskalnih operacij (M. Kovač, nav. delo (2004), str. 35).

<sup>21</sup> Gre za obračun po izteku roka (52. člen ZDavP-2), popraviljanje pomanjkljivosti in pomot v davčnem obračunu (53. člen ZDavP-2), davčni obračun na podlagi samoprijave (55. člen ZDavP-2) in njihova uporaba za obračuna davčnega odtegljaja (šesti odstavek 57. člena ZDavP-2) ter napoved po izteku predpisanega roka (62. člen ZDavP-2) ali napoved na podlagi samoprijave (63. člen ZDavP-2).

<sup>22</sup> Sodba Vrhovnega sodišča RS X Ips 336/2013 z dne 8. junija 2015: »V primeru, ko revident ni prijavljala dohodkov in ni bil zaposlen, davčni organ pa ugotovi premoženje neznanega izvora (pridobljeno 5 let pred uvedbo postopka), ki ga revident ni prijavil, mora davčni zavezanec - revident v skladu s šestim odstavkom 68. člena ZDavP-2 dokazati, da gre za premoženje, za katerega ni zakonite podlage, da bi bilo obdavčeno v

to izjemo, da je pri nenapovedanih dohodkih mogoče izkazati, da jih zavezanec sicer ni sporočil, a da so neobdavčljivi, medtem kot pri dohodkih neznanega izvora zavezanec tega ne more zatrjevati in jih iz obdavčitve izvzeti (zmanjšati davčno osnovo).<sup>23</sup>

ZDavP-2 izraza »dohodek neznanega izvora« ali že besedne zveze »neznan izvor« sploh ne uporablja, je pa pri 68.a členu ključno, da je podlaga za uporabo tega člena ne samo dejstvo, da dohodka ni napovedal (to bi pomenilo uporabo 68.a člena ZDavP-2), temveč dejstvo, da davčni organ ugotovi razpolaganje s sredstvi za zasebno potrošnjo, ki znatno presegajo dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal.<sup>24</sup> Za davčni organ so torej v prvi fazi vsa sredstva za zasebno potrošnjo, s katerimi zavezanec razpolaga, pa glede na napovedane dohodke ne bi smel, posledica nenapovedanih dohodkov, medtem ko se lahko v nadaljevanju izkaže, da so nekateri dohodki še vedno neznanega izvora, kar pa nima implikacij za davčni postopek, temveč kvečjemu za kazenskega.

»Povod« za uporabo 68.a člena so torej nenapovedani dohodki, ne glede na to, ali je podlaga za njihovo pridobitev legalna ali nelegalna dejavnost (in tega davčni organ ne presoja)<sup>25</sup> oziroma ali so znanega ali neznanega izvora, zato gre za namene davčnega postopka pri obojem za (z vidika posledice) sinonim.<sup>26</sup>

---

Sloveniji, oziroma da je davčna osnova od tako ugotovljenega premoženja nižja, kot pa jo je ugotovil davčni organ, sicer podleže obdavčitvi po petem odstavku 68. člena ZDavP-2.«

<sup>23</sup> Drugi odstavek 68.a člena ZDavP-2: »[...] oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačajo.«

<sup>24</sup> 1. alineja prvega odstavka 68.a člena ZDavP-2.

<sup>25</sup> Podobno denimo poudarja Irska davčna uprava (Irish Tax and Customs): »*Profits that arise wholly or partially from an unlawful source or activity, or that arise from a source or activity that is unknown to Revenue, are fully taxable.*«, iz česar pa sicer razen dejstva, da se obe vrsti prihodka obdavči, ni razvidno, kako se ju obdavči (eventualno različno, kar je lahko zelo pomembno vprašanje, o čemer pa več v nadaljevanju). Na voljo je na <[www.revenue.ie/en/business/shadow-economy/unreported-income.html](http://www.revenue.ie/en/business/shadow-economy/unreported-income.html)> (11. 1. 2016).

<sup>26</sup> Glej denimo Finančna uprava Republike Slovenije, nav. delo, str. 5: »Na podlagi navedenih podatkov je bila s pomočjo indirektnih metode izvora in uporabe sredstev (ki temelji na ugotavljanju vsakokratnih sprememb na postavkah premoženja in obveznostih fizične osebe v inšpiciranem obdobju) ugotovljena razlika med izvorom in uporabo sredstev v višini 3.930.028,65 EUR, ki pa jo davčni zavezanec v skladu z obrnjenim dokaznim bremenom v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora ni z ničemer pojasnil, niti ni želel sodelovati v postopku. Tako ugotovljeno razliko je bilo zato potrebno šteti za nenapovedane dohodke, od katerih je bil odmerjen davek oz. dohodnina v znesku 1.600.307,67 EUR.«

Vprašljivo pa je, ali je enačenje neprijavljenih dohodkov in dohodkov neznanega izvora utemeljeno. Zdi se, da se cenitev predmeta obdavčitve lahko izvede le, če ni mogoče s stopnjo prepričanja ugotoviti, za kakšne vrste dohodkov gre. Ob uporabi posebnega davka s posebno (višjo) davčno stopnjo, čeprav natančno vemo, za kakšne dohodke gre, koliko znašajo, kolikšna je davčna osnova in po kakšni stopnji bi bili obdavčeni, bi namreč drugačno razlogovanje pomenilo, da javna dajatev ni več davek, ampak bi lahko govorili o tem, da gre v presežnem delu že za sankcijo. Razumljivo je, da se po 70-odstotni davčni stopnji obračuna davek od dohodkov neznanega izvora. Kaj pa pri tistih, pri katerih je izvor znan, denimo celo na podlagi podatkov sicer prepozne samoprijave?<sup>27</sup> Denimo, da imajo dohodki naravo obresti, dosežene pa so bile v tujini, pri katerih sta davčna stopnja in način obdavčitve znana, cenitev davčne osnove pa ni potrebna; v takem primeru je po mojem mnenju nesprejemljivo obdavčiti tak dohodek po 70-odstotni davčni stopnji, saj vsebuje to že (nesorazmerno) sankcioniranje zavezanca (ki je razkril in dokazal vir prihodka, morda celo že s sicer prepozno samoprijavo).<sup>28</sup>

### 2.3. Cenitev davčne osnove in njen smisel

#### 2.3.1. Uvodno

Z opredelitvijo predmeta obdavčitve zakonodajalec predpiše, kaj je obdavčeno (npr. dohodek, transakcija, pravica), davčna osnova pa je njegova količinska konkretizacija.<sup>29</sup> Praviloma je določena v denarju, redkeje v drugih enotah (npr. metrih, kubičnih centimetrih, litrih).<sup>30</sup> V prvem primeru gre za t. i. davke po vrednosti oziroma *ad valorem* davke, v drugem primeru za t. i. specifične davke. Posebnost enih in drugih je tudi v tem, da se pri prvih davčna stopnja določa v odstotku ali promilu, pri drugih pa se davčni dolg določi v absolutnem znesku glede na mersko enoto.<sup>31</sup>

---

<sup>27</sup> Tak primer se nakazuje tudi v J. Čebulj, nav. delo, str. 8–10.

<sup>28</sup> Tudi to presega namen te naloge, a je še ena v vrsti dilem obravnavane določbe 68.a člena ZDavP-2, ki pa jo bom v nadaljevanju še nekajkrat omenila.

<sup>29</sup> D. Birk in drugi, nav. delo, str. 31.

<sup>30</sup> D. Popović, nav. delo (2011), str. 189.

<sup>31</sup> F. Pernek in A. Kobal, nav. delo, str. 13.

S težavo izogibanja plačilu davkov se v večji ali manjši meri soočajo vse države. Na upravnopravnem področju jih rešujejo (tudi) z dodatnimi odmerami davkov v postopkih davčnega nadzora.<sup>32</sup> Pri tem se neredko zgodi, da davčne osnove ni mogoče povsem natančno določiti s pomočjo dejanskih podatkov, in sicer zaradi pomanjkanja relevantnih dejstev in ustreznih dokazov, ker so zavezanci kršili nekatere od svojih zakonskih dolžnosti (npr. pravilno vodenje poslovnih in davčnih evidenc, pravilno izpolnjevanje davčnih napovedi in obračunov, pravočasno vlaganje davčnih napovedi in obračunov).<sup>33</sup> Zato davčna zakonodaja omogoča, da davčni organi davčno osnovo zgolj verjetno ocenijo.<sup>34</sup> Pri tem nemška teorija opozarja, da se nikdar ne cenijo neposredno davki, ampak vedno davčna osnova (nem. *Besteuerungsgrundlagen*), ki je eden od temeljev za določitev davčne obveznosti.<sup>35</sup> Davčna osnova se ceni tako z vidika vsebine (npr. za kakšno vrsto dohodka gre), kot tudi z vidika njene višine.<sup>36</sup>

Taka ureditev je po stališču Ustavnega sodišča RS neizogibna, saj narava davčnih obveznosti zahteva vodenje evidenc oziroma zbiranje poslovnih listin.<sup>37</sup> V nasprotju z načelom zakonitosti in načelom enake obravnave zavezancev (prvi in drugi odstavek 4. člena ZDavP-2) bi bilo,<sup>38</sup> če zavezanci ne bi plačali davka zgolj zato, ker dejstva, ki so podlaga za določitev davčne osnove, niso bila ugotovljena s stopnjo prepričanja, ker sami niso izpolnili svojih zakonskih obveznosti, lahko pa davčni organ ta dejstva verjetno izkaže. Z ustavnega vidika je tako nujno, da sledi, ko davčni organ v postopku ugotovi – ker je ni mogoče ugotoviti s stopnjo prepričanja (npr. ker je zavezanec kršil svoje zakonske obveznosti) – verjetno davčno osnovo, tudi njena obdavčitev.

---

<sup>32</sup> Cenitve so eden od načinov, s katerimi se države spopadajo z davčnimi utajami (V. Thuronyi, v: V. Thuronyi, ur., nav. delo, str. 402).

<sup>33</sup> Gre za t. i. upravno-davčne obveznosti v obliki storitev (D. Popović, nav. delo (2011), str. 151). P. Kovač, nav. delo, str. 9: »Načelo izpolnjevanja davčnih obveznosti je primarno za zavezance zavezujoče načelo. Pomeni osnovno odgovornost strank v davčnih postopkih in s tem realizira pojem splošne koristi v davčnih zadevah.«

<sup>34</sup> V. Thuronyi, nav. delo, str. 302.

<sup>35</sup> R. Höft in drugi, nav. delo, str. 17-18.

<sup>36</sup> Prav tam.

<sup>37</sup> Sklep US RS, št. U-I-106/05 z dne 24. marca 2005, 6. točka obrazložitve.

<sup>38</sup> Prim. T. Cöster, v: A. Pahlke in drugi, nav. delo, str. 1232.



Je pa to ustrezna podlaga za nastanek tudi sicer davčnemu postopku inherentnega konflikta med učinkovitostjo pobiranja davkov in varstvom pravic zavezancev za davek.<sup>39</sup> Ta konflikt naj bi pomagala reševati načela upravnega procesnega prava, temeljna načela po Zakonu o upravnem postopku (ZUP)<sup>40</sup> in načela davčnega postopka<sup>41</sup> (ter, hierarhično nad temi oziroma njihova podlaga, ustavna načela). Javna korist pobiranja davkov namreč ni absolutna in neomejena, pri čemer sta sito za pooblastila in ukrepe davčnih organov predvsem načelo zakonitosti in sorazmernosti.<sup>42</sup>

Temelj instituta obdavčitve nenapovedanih dohodkov je prav cenitev. Je tudi edini element tega instituta, katerega ustavnopravno skladnost je Ustavno sodišče RS že presojalo, hkrati pa predstavlja odstop od načela materialne resnice, ki je cenitvi sicer komplementarno (praviloma bi naj cenitev nastopila točno takrat, ko pravilna ugotovitev davčne osnove ni mogoča). To pa je, kot bo izkazano v nadaljevanju, pomembno tudi za ustavnopravno presojo vprašanja prekomernosti 70-odstotne davčne stopnje.

### **2.3.2. Osnovna izhodišča, ki jih je treba upoštevati pri izvajanju cenitev**

Ugotavljanje davčne osnove z oceno je nujen ukrep za zagotavljanje načel davčne zakonitosti in enakosti obravnave zavezancev. Kljub temu pa je pri določitvi pogojev, ki morajo biti izpolnjeni za cenitev, oziroma pri odločanju o izvedbi cenitve ter pri sami cenitvi, treba izhajati iz dveh osnovnih načel (izhodišč). Nujno je onemogočiti, da bi se ukrep, katerega namen je zagotavljanje teh dveh načel, spremenil v ukrep, ki bi ju kršil. Gre za naslednji dve načeli: načelo subsidiarnosti (podrejenosti) cenitve in načelo ugotovitve čim verjetnejše davčne osnove.

---

<sup>39</sup> Prim. P. Kovač, nav. delo. str. 8. Avtorica omenja pri davčnem postopku še smiselno uporabo načel civilnega procesnega prava. Prav tam.

<sup>40</sup> Uradni list RS, št. 24/06 – uradno prečiščeno besedilo, 105/06 – ZUS-1, 126/07, 65/08, 8/10 in 82/13)

<sup>41</sup> P. Kovač, nav. delo. str. 8.

<sup>42</sup> Prav tam. Po mnenju avtorice ni nepomembna niti umestitev poglavja o načelih davčnega postopka na začetek zakona (takoj za splošnimi določbami), »kar strukturno poudarja pomen načel in njihovo rabo v celotnem zakonu oz. postopku.«

### 2.3.2.1. Načelo subsidiarnosti cenitev davčnih osnov

Slovenska davčno-pravna teorija, ki obravnava cenitev, enotno meni, da se cenitev davčne osnove izvede samo, kadar davčne osnovne ni mogoče ugotoviti na podlagi dejanskih podatkov,<sup>43</sup> čeprav tega iz ZDavP-2 za razliko od nekaterih tujih ureditev (npr. nemške<sup>44</sup> in avstrijske<sup>45</sup>), ni mogoče neposredno razbrati. Celó več: medtem ko so primeri, ko je po ZDavP-2 mogoče opraviti cenitev, taksativno predpisani (prvi odstavek 68. in prvi odstavek 68.a člena ZDavP-2), so po nemški in avstrijski ureditvi zgolj primeroma navedeni.<sup>46</sup>

Kljub taki ureditvi v ZDavP-2 pa je treba upoštevati, da naj bi se v postopku, če je to le mogoče, ugotovila materialna resnica, s stopnjo verjetnosti pa naj se dejstva ugotovijo le, če to ni mogoče.<sup>47</sup> Ugotavljanje dejstev zgolj na podlagi verjetnosti je namreč izjema od splošnega pravila po 5. členu ZDavP-2,<sup>48</sup> zato te izjeme ne velja širiti na primere, ko bi bilo mogoče ugotoviti materialno resnico.<sup>49</sup>

Poleg tega se že v skladu z načelom sorazmernosti iz 7. člena ZUP pri odločanju o pravicah, obveznostih in pravnih koristih strank nasproti njim uporabljajo tisti s predpisi določeni

---

<sup>43</sup> M. Wakounig, nav. delo (2013), str. 19-20; J. Šinkovec in B. Tratar, nav. delo, str. 112-113; T. Jerovšek in drugi, nav. delo, str. 169.

<sup>44</sup> Abgabenordnung (AO, BGBl. I S. 613 do BGBl. I S. 2178, 2181; na voljo je na <[www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/\\_162.html](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_162.html)> (29. 4. 2016)) v prvem stavku prvega odstavka 162. paragrafa. Več o tem T. Cöster in drugi, nav. delo, str. 1232; R. Seer, v: K. Tipke in drugi, nav. delo, str. 1112.

<sup>45</sup> Bundesabgabenordnung (BAO, BGBl. Nr. 194/2961 do BGBl. I Nr. 163/2015, na voljo je na <<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003940>> (29. 4. 2016)) v prvem stavku prvega odstavka 184. paragrafa. Po stališču avstrijske teorije naj bi bila cenitev skrajni ukrep (lat. *ultima ratio*), ki naj se izvede, če obstaja objektivna nezmožnost ugotoviti davčno osnovo na podlagi dejanskih podatkov in ne, če obstajajo zgolj določene dejanske ali pravne omejitve, ki ugotavljanje dejanske davčne osnove (zgolj) nekoliko otežujejo (C. Ritz, nav. delo, str. 519).

<sup>46</sup> Drugi odstavek 162. paragrafa AO in drugi odstavek 184. člena BAO.

<sup>47</sup> O stopnjah zavesti o resničnosti nekega dejstva ter s tem razliki med gotovostjo, prepričanjem in verjetnostjo podrobneje V. Androjna in E. Kerševan, nav. delo, str. 102.

<sup>48</sup> Sodba VS RS, št. X Ips 188/2012, 15. točka obrazložitve.

<sup>49</sup> Glej P. Kovač, nav. delo, str. 9: »Praviloma se odloča na podlagi gotovosti. [...] Načelo [materialne resnice – op. K. E.] naj bi eksplicitno poudarilo neupoštevanje fiktivnih vrednosti kot podlag za obdavčitev, saj se kot osnova šteje realna ekonomska cena.«

ukrepi, ki so zanje ugodnejši, če se z njimi doseže namen predpisa.<sup>50</sup> ZDavP-2 to za davčne namene še podrobneje konkretizira, saj davčni organ pri izvrševanju svojih pooblastil in izrekanju ukrepov v razmerju do zavezanca za davek in drugih udeležencev postopka ne sme preseči tistega, kar je nujno potrebno za izpolnitev ciljev tega zakona in drugih aktov, na podlagi katerih davčni organ odloča o pobiranju davkov.<sup>51</sup> Pri izbiri več možnih pooblastil in ukrepov mora davčni organ izbrati tiste, ki so za zavezanca za davek ugodnejši, če se s tem doseže namen zakona, v dvomu pa mora odločiti v korist zavezanca.<sup>52</sup>

V skladu s tem bi bila po mojem mnenju ne le absurdna, temveč tudi v nasprotju z ZDavP-2 razlaga, po kateri bi davčni organ fizični osebi (davčnemu zavezancu) izvedel cenitev dohodka (davčne osnove), ker ne bi napovedala dohodkov, kar je podlaga za izvedbo cenitve po drugi alineji prvega odstavka 68. člena ZDavP-2, čeprav bi lahko denimo iz bančnega izpiska do centa natančno ugotovil, koliko dohodkov je dejansko prejela. Tako ravnanje bi poleg vsega nasprotovalo tudi načelu procesne ekonomije.<sup>53</sup>

Pritrditi velja razlagi teorije, da kljub nekoliko drugačnemu zakonskemu besedilu tudi v Sloveniji velja upoštevati načelo subsidiarnosti cenitve, po katerem se davčna osnova oceni le, če ni mogoče ugotoviti dejanske davčne osnove, ker je zavezanec kršil svoje davčno-formalne obveznosti.<sup>54</sup> Da pa bi se v prihodnosti izognili tovrstnim dilemam, bi veljalo ureditev v ZDavP-2 približati predstavljenima tujima ureditvama, in sicer tako, da bi se izrecno predpisalo, da se cenitev izvede takrat, ko davčne osnove ni mogoče ugotoviti na podlagi dejanskih podatkov,<sup>55</sup> primeri, ko se izvedejo cenitve, pa naj bodo naštetih le primeroma (eksemplifikativno) in ne taksativno, kot velja danes.

---

<sup>50</sup> Tretji odstavek 7. člena ZUP.

<sup>51</sup> Prvi odstavek 6. člena ZDavP-2 (načelo sorazmernosti).

<sup>52</sup> Drugi odstavek 6. člena ZDavP-2 (načelo sorazmernosti).

<sup>53</sup> Glej denimo, analogno za pravdni postopek (10. člen Zakona o pravdnem postopku – ZPP (Uradni list RS, št. 73/07 – uradno prečiščeno besedilo, 45/08 – ZArbit, 45/08, 111/08 – odl. US, 57/09 – odl. US, 12/10 – odl. US, 50/10 – odl. US, 107/10 – odl. US, 75/12 – odl. US, 40/13 – odl. US, 92/13 – odl. US, 10/14 – odl. US in 48/15 – odl. US), sklep VS I R 7/2000 z dne 16. februarja 2000.

<sup>54</sup> Prim. R. Seer, v: K. Tipke in drugi, nav. delo, str. 1113.

<sup>55</sup> Pri čemer bi se predpisala obveznost izvedbe cenitve, s čimer bi se spremenila sedanja ureditev iz prvega odstavka 68. in 68.a člena ZDavP-2, ki daje davčnemu organu le možnost, da jo izvede.

### 2.3.2.2. Načelo ugotovitve čim verjetnejše davčne osnove

Namen izvajanja cenitev ni kaznovanje davčnih zavezancev, ki ne spoštujejo davčne zakonodaje, ampak ugotovitev davčne osnove, ki je čim bližje dejanski davčni osnovi<sup>56</sup> (davčna osnova, ki bi izhajala iz dejanskih podatkov zavezanca). Pri tem lahko načeloma prosto izbirajo metodo, ki bi jih pripeljala do želenega rezultata, prepovedano jim je uporabiti le tiste metode, ki sploh ne omogočajo ugotovitve davčne osnove glede na okoliščine primera.<sup>57</sup> Davčni organi morajo pri izbiranju metode izhajati iz načela, ki je obravnavano v tej točki, in sicer dosega rezultata, ki je najbližje dejanski davčni osnovi. Pri tem lahko metode, ki so se uveljavile v praksi, medsebojno tudi kombinira, davčni zavezanec, zoper katerega teče postopek, v katerem se davčna osnova ugotavlja s cenitvijo, pa nima pravice do uporabe točno določene metode, ki bi zanj pomenila najugodnejši rezultat.<sup>58</sup> Seveda je izbira metode v posameznem primeru odvisna tudi od okoliščin primera in dokazov, na podlagi katerih se lahko dejstva ugotovijo.

V določenih primerih že zakonodajalec omeji možnost izbire davčnega organa s tem, da deloma ali v celoti predpiše pogoje, v katerih lahko uporabijo posamezno metodo. To je značilno tudi za ZDavP-2, ki v četrtem odstavku 68. člena določa, kdaj se uporabi t. i. metoda zunanje primerjave poslovanja, in ki v 68.a členu določa, kdaj se pri posameznikih uporabi kombinacija metod prirasta premoženja in porabe. Pomembno je, da davčni organi že med postopkom natančno utemeljijo okoliščine zadeve, izbiro cenitvene metode, izvedbo in rezultat cenitve, saj se le na ta način zavezancu zagotavlja uresničitev načela zaslišanja stranke. Zavezancu se tudi ne sme pretirano onemogočati nasprotnega dokazovanja.<sup>59</sup>

---

<sup>56</sup> W. Doralt in drugi, nav. delo (2013), str. 519, ki se sklicujejo na sodno prakso avstrijskega upravnega sodišča; T. Cöster, v: A. Pahlke, nav. delo, str. 1225, ki sklicuje na prakso Zveznega finančnega sodišča; enako pa je tudi stališče VS RS (sodba X Ips 188/2012 z dne 21. marca 2013, 15. točka obrazložitve).

<sup>57</sup> J. Šinkovec in B. Tratar, nav. delo, str. 117.

<sup>58</sup> G. Gebhardt in W. Christoph, nav. delo, str. 2.

<sup>59</sup> Podrobneje o dokaznem postopku v davčnih inšpekcijskih nadzorih A. Kopal, nav. delo (2011) ter A. Kopal in A. Pevec, nav. delo.

### 3. TEORETIČNA PODLAGA ZA UVEDBO DAVKA OD NENAPOVEDANIH DOHODKOV

V tem poglavju bom predstavila logiko, ki jo je zakonodajalec zasledoval s sprejemom ureditve 68.a člena ZDavP-2.

#### 3.1. *Izvor pojma dohodek in teoretična opredelitev dohodka kot predmeta obdavčitve*

Zakon o dohodnini (ZDoh-2)<sup>60</sup> temelji na negativni definiciji dohodka, kar pomeni, da so obdavčljivi vsi prihodki davčnega zavezanca, razen tistih, za katere zakon izrecno določa drugače (obdavčljivo je vse, kar ni izrecno izvzeto).<sup>61</sup>

ZDoh-2 definira dohodek (po namenu tega zakona) v 18. členu.<sup>62</sup> Sicer pa je dohodek ekonomski pojem,<sup>63</sup> ki je mnogo širši od (take) omejitve dohodka na vire.<sup>64</sup> Zgodovinsko smo imeli dve teoriji opredelitve dohodka (objekta obdavčenja davka na dohodek<sup>65</sup>): teorijo izvora in teorijo čistega donosa.

Teorija izvora uvršča med dohodke le prejemke iz trajnih virov v določenem obdobju, ki jih pridobiva določena fizična oseba, da bi z njimi zadostila svojim eksistenčnim in drugim osebnim potrebam.<sup>66</sup>

Teorija čistega donosa se imenuje po delu Georga von Schanza iz leta 1890, ki sta ga nadgradila Haig (1921) in Simons (1938), in sicer von Schanz-Haig-Simonsova teorija

---

<sup>60</sup> Zakon o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15 in 55/15).

<sup>61</sup> A. Kopal in drugi, nav. delo, razdelek 2.3. Glej tudi drugi odstavek 15. člena ZDoh-2 ter B. Škof in drugi, nav. delo, str. 169-170.

<sup>62</sup> Glej tudi denimo drugo poglavje (Vir dohodka), 8. do 14. člen, in pa 15. člen (Predmet obdavčitve).

<sup>63</sup> J. Hey in R. Seer, v: K. Tipke in drugi, nav. delo, str. 274.

<sup>64</sup> A. Kopal, nav. delo (2000), str. 277.

<sup>65</sup> D. Nenić, nav. delo, str. 9.

<sup>66</sup> B. Jelčić in drugi, nav. delo, str. 293. Podrobneje A. Kopal, nav. delo (2000).

oziroma teorija SHS.<sup>67</sup> Po tej teoriji je dohodek čista vsota potrošnje in varčevanja<sup>68</sup> v določenem časovnem obdobju. Po Stanovnikovem mnenju je ta teorija v svoji čisti obliki v praksi težje izvedljiva, saj so po njej obdavčeni tudi nerealizirani kapitalski dobički, pripisane najemnine, prispevki za socialno varnost ob plačilu v zavod ipd.<sup>69</sup> J. Clifton Fleming na drugi strani pravi, da bi bilo treba za teoretično čisto teorijo SHS upoštevati vsoto posameznikove letne potrošnje in tekočih prirastov k prihrankom.<sup>70</sup> Na tak način se dohodke, ki bi se sicer obdavčili, kljub premestitvi med prihranke ohrani v davčni osnovi, »dvigi« preteklih prihrankov pa se ne obdavčijo,<sup>71</sup> saj so že bili obdavčeni v prejšnjem letu (obdobju).<sup>72</sup>

Dohodek fizičnih oseb je dandanes v različnih državah praviloma definiran v skladu s tretjo teorijo, imenovano teorija tržnega dohodka,<sup>73</sup> po kateri so predmet obdavčitve vsi dohodki, ki so bili v nekem časovnem obdobju pridobljeni na podlagi gospodarske aktivnosti z namenom doseganja presežka prihodkov na odhodki.<sup>74</sup> (Iz temeljnega načela individualnosti pa izhaja pravilo, da mora davčni zavezanec podvreči obdavčitvi vse svoje prihodke v določenem obdobju, kar pomeni, da ni možen prenos med obdobji.<sup>75</sup>) Tržni dohodek je vsako čisto povečanje sredstev (ekonomske moči) davčnega zavezanca v določenem obdobju, zato se sredstva, glede katerih obstaja obveznost vračila, ne štejejo za dohodke.<sup>76</sup> Ta teorija obravnava dohodek pragmatično: naštevanje posameznih vrst obdavčljivih prihodkov, ki kot vsota predstavljajo dohodek posameznika.<sup>77</sup> Zakonodajalec tako v katalogu opredeli

---

<sup>67</sup> <[http://taxreview.treasury.gov.au/content/downloads/report/Appendix\\_B\\_Potential\\_Tax\\_Bases.pdf](http://taxreview.treasury.gov.au/content/downloads/report/Appendix_B_Potential_Tax_Bases.pdf)> (9. 11. 2016).

<sup>68</sup> J. Tiley in G. Loutzenhiser, navedeno delo, strani 21, 22.

<sup>69</sup> T. Stanovnik, nav. delo, str. 84–86.

<sup>70</sup> J. C. Fleming, nav. delo, str. 545.

<sup>71</sup> Pri nas je v praksi, po Simičevih besedah, drugače. Glej I. Simič, nav. delo (2016b).

<sup>72</sup> J. C. Fleming, nav. delo, str. 545. V nadaljevanju avtor dodatno pojasni, da ima davčna osnova po SHS torej dve komponenti: sedanjo potrošnjo in sedanje prihranke (vključujoč sedanjo apreciacijo, ki povišuje vrednost preteklih investicij).

<sup>73</sup> Čeprav večina evropskih davčnih sistemov v osnovi temelji na konceptu SHS (R. A. De Mooij in L. G. M. Stevens, nav. delo, str. 9).

<sup>74</sup> B. Škof in drugi, nav. delo, str. 159–161.

<sup>75</sup> M. Kovač, nav. delo (2004), str. 28.

<sup>76</sup> A. Kobač, nav. delo (2004), str. 37. Enako M. Kovač, nav. delo (2004), str. 35.

<sup>77</sup> M. Kovač, nav. delo (2004), str. 27.

(taksativno našteje<sup>78</sup>) dohodke, ki jih obdavči,<sup>79</sup> kar je storil tudi slovenski v 18. členu ZDoh-2:

- dohodek iz zaposlitve,
- dohodek iz dejavnosti,
- dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti,
- dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice,
- dohodek iz kapitala in
- drugi dohodki.

Pri tem je težava v definiciji drugih dohodkov,<sup>80</sup> saj ta ni popolna, kajti 11. točka tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 določa, da je drugi dohodek vsak dohodek, ki ne spada v katero od drugih kategorij in tudi ni oproščen plačila dohodnine. To pa ni v skladu s teoretično zasnovano teorijo tržnega donosa, ki opušča definiranje dohodkov s pomočjo generalne klavzule in uporabi naštevanje obdavčljivih dohodkov.

Na eni strani bi moral ZDoh-2 obdavčevati vse dohodke (brez prej omenjene pomensko odprte določbe), na drugi strani pa je ZDavP-2 z materialnopravno določbo 68.a člena razširil katalog dohodkov iz ZDoh-2. Pri davku od nenapovedanega dohodka gre namreč za dohodek, ki temelji na teoriji čistega donosa, medtem ko izhaja ZDoh-2 iz teorije tržnega dohodka<sup>81</sup>.<sup>82</sup> Zanimivo je, da je Vrhovno sodišče Združenih držav Amerike, kljub definiciji dohodka po viru v zakonodaji, v več primerih opredelilo dohodek kot realizirano povečanje premoženja (ang. *realized accessions to wealth*), s čimer je zavrnilo omejitve, ki jih lahko povzroča definiranje dohodka po vrstah, ne da bi pomen ostal odprt.<sup>83</sup>

---

<sup>78</sup> Prav tam.

<sup>79</sup> J. Hey in R. Seer, navedeno delo, stran 276.

<sup>80</sup> A. Kopal, nav. delo (2004), strani 175, 176.

<sup>81</sup> J. Podlipnik, nav. delo (2013a), str. 1133.

<sup>82</sup> Odmera davka po 68.a členu ne posega v dokončno in pravnomočno odločbo o dohodnini na letni ravni, obnova postopka odmere dohodnine na letni ravni pa ni potrebna (16. točka obrazložitve sodbe Vrhovnega sodišča RS X Ips 320/2011 z dne 29. marca 2012).

<sup>83</sup> Več o tem W. D. Popkin, nav. delo, str. 55–57.

### 3.2. *Logika upoštevanja porabe in spremembe neto premoženja pri rekonstruiranju posameznikovega dohodka*

Logika upoštevanja porabe in spremembe neto premoženja pri rekonstruiranju posameznikovega dohodka je sicer v osnovi zelo preprosta. Davčni organ namreč na podlagi nekih informacij sklepa, da nima na voljo podatkov o vseh dohodkih zavezanca v določenem obdobju. Na to sklepa iz razhajanja med napovedanimi dohodki v nekem obdobju ( $I$ <sup>84</sup> oziroma – v slovenščini –  $D$ ) ter vsoto potrošnje ( $C$ <sup>85</sup>) in spremembe neto premoženja ( $\Delta NW$ <sup>86</sup>) v tem istem obdobju:<sup>87</sup>

$$D = C + \Delta NW$$

Če nato tega razhajanja oziroma razlike davčni zavezanec ne pojasni oziroma ne dokaže, da ugotovljena razlika izvira iz njegovih dohodkov ali drugih prejemkov, od katerih je plačal davčne obveznosti oziroma od katerih se davki ne plačujejo, davčni organ posredno ugotovi – oceni predmet obdavčitve: razlika predstavlja na podlagi 68.a člena ZDavP-2 davčno osnovo.<sup>88</sup>

S to metodo neto vrednosti, ki se uporablja pri izračunu davčne osnove, se torej ugotovi razlika med vrednostjo premoženja, sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, ki so bili obdavčeni, oziroma dohodki, od katerih se davek ne plača. Z njo se dejansko ugotavlja, ali je zavezanec imel dovolj razpoložljivega denarja,<sup>89</sup> da je pokrtil svoje denarne izdatke, kot pojasnjuje Finančna uprava RS, pa je rezultat izračun spremembe neto vrednosti premoženja, »ki z določenimi popravki (davčno nepriznanih odhodkov in izgub, neobdavčljivih dohodkov in odhodkov, ki niso posledica finančnih transakcij) pomeni davčno osnovo v določenem

<sup>84</sup> Za angleško besedo *income* (dohodek).

<sup>85</sup> Za angleško besedo *consumption* (potrošnja).

<sup>86</sup> Za angleško besedo *wealth* (premoženje, bogastvo).

<sup>87</sup> T. Stanovnik, nav. delo, str. 84-85. Neto vrednost premoženja je vsebinsko gledano odložena potrošnja oziroma varčevanje. Glej tudi S. Lipovšek, nav. delo, str. 19, in R. M. Schmidt, nav. delo, str. 25.

<sup>88</sup>

[www.fu.gov.si/nadzor/podrocja/preiskave/?tx\\_news\\_pi1%5Bnews%5D=4135&tx\\_news\\_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx\\_news\\_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=eec23405aeb30af7dc9df6b5fc862029](http://www.fu.gov.si/nadzor/podrocja/preiskave/?tx_news_pi1%5Bnews%5D=4135&tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=eec23405aeb30af7dc9df6b5fc862029) (14. 1. 2016).

<sup>89</sup> Za obdavčitev je brezpredmetno, ali gre za prihodke v naravi, denarju ali kakšne druge prihodke – dohodek je vsota vseh prihodkov. B. Škof in A. Kobal, nav. delo, str. 1609.



davčnem obdobju.«<sup>90</sup> Gre sicer za le eno od možnih metod rekonstrukcije dohodka, ki je uveljavljena v praksi, pri nas pa jo je zakonodajalec kar uzakonil.<sup>91</sup>

Nemška teorija logiko, iz katere izhaja 68.a člen ZDavP-2, poimenuje račun povečanja premoženja (nem. *Vermögenszuwachsrechnung*) oziroma primerjava celotnega premoženja (nem. *Gesamtvermögensvergleich*). Ta izračun (metoda) je posledica preproste logike, da oseba v določenem obdobju ne more financirati povečanja svojega premoženja in življenjske potrošnje drugače kot z obdavčenimi in davka prostimi viri.<sup>92</sup> Če se torej v postopku ugotovi, da se je premoženje zavezanca v določenem obdobju povečalo oziroma je zavezanec v tem obdobju financiral potrošnjo (osebna poraba je vse tisto trošenje, ki ne povečuje premoženja<sup>93</sup>), ne da bi za to imel obdavčene ali davka proste vire, je moral v tem obdobju pridobiti dohodek, od katerega davka ni plačal.

V praksi je težavno ugotavljati porabo, zato se nekatere države temu izognejo in porabo preprosto izločijo iz formule (npr. v Makedoniji<sup>94</sup> in Srbiji<sup>95</sup> ter na Hrvaškem,<sup>96</sup> kar bo podrobneje predstavljeno v nadaljevanju). To daje sicer napačne rezultate in je bolj ugodno za »zapravljivce« (in manj za davčni organ, saj morda premoženja, iz katerega bi se lahko poplačal davčni dolg, ni več (dovolj)), toda hkrati ne obdavčuje tistega, kar ni poraba, kar se v praksi dogaja pri nas, kjer Finančna uprava RS in njeni davčni inšpektorji vsak dvig denarja štejejo za porabo in vsak novi polog posledično za nov dohodek, ki ni bil obdavčen.<sup>97</sup> Slednje je po mojem trdnem prepričanju nesprejemljivo, hkrati pa povzroča tudi veliko sporov glede dokazovanja povezanosti (temeljev) posameznega dviga in pologa med davčnimi zavezanci in Finančno upravo RS, kar bo v prihodnje nedvomno tudi predmet sodne presoje.

---

<sup>90</sup> T. Smrekar in J. Ugovšek, nav. delo.

<sup>91</sup> Podrobneje v razdelku 5.1.3., v izogib ponavljanj navedb pa je prikaz v tem razdelku osredotočen na osnovno logiko rekonstrukcije posameznikovega dohodka na podlagi upoštevanja porabe in spremembe neto premoženja ter s tem poenostavljen.

<sup>92</sup> M. Brinkmann, nav. delo, str. 233-234.

<sup>93</sup> R. M. Schmidt, nav. delo, str. 40.

<sup>94</sup> Zakona za personalniot danok na dohod, 94.d člen.

<sup>95</sup> D. Popović, nav. delo (2011), str. 163.

<sup>96</sup> Zakon o porezu na dohodak, 49.a člen.

<sup>97</sup> Glej denimo I. Simič, nav. delo (2016b).

## 4. SPREMEMBE ZAKONODAJE NA PODROČJU OBDAVČITVE NENAPOVEDANIH DOHODKOV POSAMEZNIKOV S POUČENJEM NA DAVČNIH STOPNJAH

### 4.1. Uvodno

Obdavčitev premoženja in potrošnje sredstev, katerih vir še ni bil ali ni obdavčen, je bila urejena tudi že pred osamosvojitvijo Republike Slovenije, kar je na več mestih obrazložitve k predlogu ZDavP-2 poudaril tudi sam predlagatelj, saj je – tako domnevam – želel prikazati kontinuiteto in zgolj evolucijo instituta obdavčitve nenapovedanih prihodkov.<sup>98</sup>

Vendar pa sledeči prikaz razvoja ureditve pokaže, da je bila ureditev v Jugoslaviji pravzaprav odvzem premoženja (drugega kot to 95-odstotna davčna stopnja ne more pomeniti),<sup>99</sup> v samostojni Sloveniji pa se je do novele ZDavP-2G nasledovala obdavčitev, ki je čim bližje dejanski. Z novelo ZDavP-2G se je nato ta logika porušila, saj ni po 70-odstotni davčni stopnji obdavčen noben drug dohodek.

To daje močan vpogled tudi v *ratio legis* zakonodajalca. Slednji pa je tudi za Ustavno sodišče RS (lahko) relevanten dejavnik odločanja, zato je prikaz tega razvoja koristen pokazatelj dejstva, da so vodili zakonodajalca pri sprejemu novele ZDavP-2G razlogi, ki s pobiranjem nepobranih davkov niso močno povezani, razen v kolikor gre za orodje specialne in generalne preprečitve.

---

<sup>98</sup> Predlog Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku, EVA 2013-1611-0077, glej npr. str. 29.

<sup>99</sup> M. Rovani, nav. delo, str. 279: »Namen tega instituta je zagotoviti učinkovitejše družbeno obravnavanje in razreševanje pojavov pridobivanja dohodka in ustvarjanja premoženja mimo dela, pojavov okoriščanja na račun družbene skupnosti, delovne skupnosti in sočloveka. Razreševanje tega problema je v posameznih republikah različno, od ureditev, ko je tako ugotovljen nenapovedan dohodek predmet obdavčenja, do pristopov, ko se **na ta način pridobljeno premoženje odvzame.**« (Poudarila K. E.).

#### 4.1. *Zakon o davkih občanov*

V Socialistični federativni republiki (SFR) Jugoslaviji je bil zadnji veljaven Zakon o davkih občanov (ZDO),<sup>100</sup> ki je v 5. poglavju<sup>101</sup> določal postopek za odmero davka od nenapovedanega dohodka. Vseboval je »usmeritev« davčnemu organu, da v primeru, da ima občan premoženje ali razpolaga s sredstvi oziroma troši sredstva, ki so znatno<sup>102</sup> večja od dohodkov, ki so mu ostali po plačilu davčnih obveznosti, uvede postopek za odmero davka od nenapovedanega dohodka, »v katerem raziskuje, od kod takemu občanu premoženje oziroma sredstva.«<sup>103</sup> Ob tem je imel davčni organ dolžnost, da spremlja in proučuje pojave nesorazmernega pridobivanja premoženja in trošenja sredstev.<sup>104</sup>

Enako kot sedanji ZDavP-2 je določal, da se raziskuje izvor (in obdavči) premoženje, sredstva in porabo za obdobje zadnjih desetih koledarskih let pred letom, v katerem je bil uveden postopek,<sup>105</sup> zelo podobno pa je bila določena tudi davčna osnova, tj. »ugotovljena razlika med premoženjem, sredstvi oziroma porabo sredstev in dohodki, ki so bili obdavčeni oziroma od katerih se ne odmerjajo davčne obveznosti.«<sup>106</sup>

V drugem odstavku 204. člena je ZDO za določitev davčne stopnje napotoval na republiški zakon, tj. Zakon o uvedbi in stopnjah republiških davkov in taks (ZUSRDT).<sup>107</sup> Ta je v 5. členu določal kar 95-odstotno stopnjo davka od nenapovedanega dohodka. Tako visoka stopnja davka nedvomno pomeni konfiskacijo<sup>108</sup> in kaznovanje zavezanca, ki ni napovedal dohodka, kar pa mora biti predmet prekrškovnega in kazenskega prava.

---

<sup>100</sup> Uradni list SRS, št. 36/1988. Besedilo s spremembami novele iz leta 1989 je na voljo na <[www.pisrs.si/Pis.web/pregledNpb?idPredpisa=ZAKO1742&idPredpisaChng=ZAKO49](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledNpb?idPredpisa=ZAKO1742&idPredpisaChng=ZAKO49)> (15. 11. 2015).

<sup>101</sup> 197. do 208. člen ZDO.

<sup>102</sup> M. Rován, nav. delo, str. 279, navaja, da je odločitev o tem, ali gre pri posamezniku za znatno preseganje, prepuščeno v presojo davčnim organom.

<sup>103</sup> Prvi odstavek 197. člena ZDO.

<sup>104</sup> 198. člen ZDO.

<sup>105</sup> Prvi odstavek 201. člena ZDO.

<sup>106</sup> Prvi odstavek 204. člena ZDO.

<sup>107</sup> Uradni list SRS, št. 7/1972, 42/1972, 3/1973, 3/1973 – ZOTO, 4/1974, 13/1974, 39/1974, 29/1975, 5/1976, 15/1976, 31/1976, 4/1978, 30/1978, 38/1979, 33/1980, 23/1981, 39/1981, 12/1982, Uradni list SFRJ, št. 83/1989 in Uradni list RS/I, št. 33/1991 – UZIU.

<sup>108</sup> Glej zgoraj, opomba 99.

5. poglavje ZDO je sicer nehalo veljati šele 1. januarja 1997 (z začetkom uporabe Zakona o davčnem postopku (ZDavP)<sup>109</sup>),<sup>110</sup> vendar pa je ZUSRDT nehala veljati že 23. decembra 1991 z razglasitvijo Ustavnega zakona za izvedbo Ustave Republike Slovenije (UZIU),<sup>111</sup> zato od takrat ni bila mogoča odmera tega davka, ker davčna stopnja ni bila določena.<sup>112</sup>

#### **4.2. Zakon o davčnem postopku iz leta 1996**

Leta 1997 je začel veljati ZDavP, ki ni vseboval določb o obdavčitvi nenapovedanih dohodkov s posebnim davkom, je pa vseboval splošni institut ocene davčne osnove.<sup>113</sup>

Določal je, da davčni organ ugotovi davčno osnovo z oceno, če (med drugimi primeri):

- 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.<sup>114</sup>

Če je davčni organ pri fizični osebi (posamezniku) ugotovil nepojasnen vir dohodkov, je moral ugotoviti, od kod ti dohodki najverjetneje izvirajo, in jih obdavčiti po takrat veljavnem Zakonu o dohodnini. Obveznost prijaviti vse dohodke je za fizične osebe torej obstajala že pred uvedbo ZDavP-2<sup>115</sup> in s tem tudi obveznost vseh davčnih zavezancev, da od vseh dohodkov, razen tistih, za katere tako izrecno določa zakon, plačajo dohodnino.<sup>116</sup>

---

<sup>109</sup> Uradni list RS, št. 18/1996.

<sup>110</sup> 231. člen ZDavP.

<sup>111</sup> Uradni list RS, št. 33I/1991-I – UZIU.

<sup>112</sup> J. Podlipnik, nav. delo (2013a), str. 1134-1135.

<sup>113</sup> Sodba VS RS X Ips 320/2011 z dne 29. marca 2012.

<sup>114</sup> Prvi odstavek 39. člena ZDavP

<sup>115</sup> Glej tudi 124. člen ZDavP.

<sup>116</sup> 18. točka obrazložitve sodbe VS RS X Ips 320/2011 z dne 29. marca 2012. Enako tudi S. Lipovšek, nav. delo, str. 15.

Ključna razlika med že prej uzakonjeno »običajno« ceno in odmero davka od nepojasnjenih dohodkov pa je v tem, da je pri ceni treba ugotoviti, za katero vrsto davka gre, saj je od tega odvisna davčna osnova, pri odmeri davka od nepojasnjenih dohodkov pa se ugotovi zgolj davčna osnova, na katero se aplicira neka (v naprej določena davčna stopnja), neodvisno od vira (vrste dohodka), ki bi sicer določal vrsto davka in s tem tudi davčno stopnjo.

### **4.3. Zakon o davčnem postopku iz leta 2004**

V obdobju uporabe ZDavP, torej v slovenskem pravnem redu, nismo poznali instituta obdavčitve nepojasnjenega vira,<sup>117</sup> spet pa ga je uvedel četrti odstavek 113. člena Zakona o davčnem postopku (ZDavP-1),<sup>118</sup> ki se je uporabljal od 1. januarja 2005 do 31. decembra 2006.<sup>119</sup>

Ta je določal, da:

- če davčni organ ugotovi, da davčni zavezanec – fizična oseba razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki znatno presegajo dohodke, ki jih je zavezanec napovedal, ali
- če je davčni organ na drugačen način seznanjen s podatki o sredstvih, s katerimi razpolaga davčni zavezanec - fizična oseba oziroma z njegovim trošenjem ali s podatki o njegovem pridobljenem premoženju,

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.<sup>120</sup>

---

<sup>117</sup> 19. točka obrazložitve sodbe VS RS X Ips 320/2011 z dne 29. marca 2012. Pri tem je treba znova opozoriti, da omenja Vrhovno sodišče RS nepojasnen vir, ne pa nenapovedanega vira.

<sup>118</sup> Uradni list RS, št. 21/2006 – UPB2 in 120/2006 – odločba US.

<sup>119</sup> Kot bo pojasnjeno v nadaljevanju, je bila vsebina enaka tisti v ZDavP-2, vse do novele ZDavP-2G (Uradni list RS, 111/2013).

<sup>120</sup> Četrti odstavek 113. člena ZDavP-1.

Postopek za odmero davka po tej določbi se je lahko uvedel za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih pet let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden.<sup>121</sup> Od tako ugotovljene osnove se je plačal davek po povprečni stopnji dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega obdobja.<sup>122</sup>

#### **4.4. Zakon o davčnem postopku iz leta 2006 (do novele G)**

ZDavP-2 je povsem identično določbo prevzel v peti odstavek 68. člena, tako da sprememb do uveljavitve Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (ZDavP-G),<sup>123</sup> tj. do 1. januarja 2014, ni bilo.

Tudi Vrhovno sodišče RS je v eni svojih sodb zapisalo, da institut obdavčitve nepojasnjene (beri: nenapovedanega) vira z ZDavP-2 ni bil uzakonjen na novo, ker da gre le za poseben način izvedbe cenitve davčne osnove,<sup>124</sup> »splošna opredelitev iz omenjenih 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, pa je bila s predmetnima določbama [peti odstavek 68. člena ZDavP-2 oziroma četrti odstavek 113. člena ZDavP-1 – op. K. E.] konkretizirana«. <sup>125</sup> Razlogi Vrhovnega sodišča RS se zdijo nasprotujoči, saj se v skladu z načelom materialne zakonitosti ocenjuje davčna osnova za davke, katerih davčna obveznost je nastala na določen trenutek in je torej zanjo materialna podlaga že obstajala.<sup>126</sup> A ker je bil davek od nepojasnjene (beri: nenapovedanega) dohodka uzakonjen na novo, bi lahko davčni organ za nazaj odmeril le točno določen davek, ki je obstajal v tistem trenutku nastanka davčne obveznosti.<sup>127</sup> Kot sem že povzela, pa je ključna razlika med »običajno«

---

<sup>121</sup> Prav tam.

<sup>122</sup> Prav tam.

<sup>123</sup> Uradni list RS, št. 11/2013.

<sup>124</sup> 19. točka obrazložitve sodbe X Ips 320/2011 z dne 29. marca 2012, na katero se sklicuje denimo tudi sodba VS RS X Ips 182/2012 z dne 20. junija 2013.

<sup>125</sup> Jedro sodbe X Ips 320/2011 z dne 29. marca 2012.

<sup>126</sup> J. Podlipnik, nav. delo (2013a), str. 1135, op. 46.

<sup>127</sup> Prav tam.

cenitvijo in odmero davka od nepojasnjenih (beri: nenapovedanih) dohodkov v tem, da je pri cenitvi treba ugotoviti, za katero vrsto davka gre, saj je od tega odvisna davčna osnova.<sup>128</sup>

---

<sup>128</sup> Dohodki v obdobju pred 1. januarjem 2004 so bili lahko pridobljeni tudi v tujini, kar je v tem pogledu pomembno, saj je bilo načelo obdavčitve svetovnega dohodka omejeno na posamezne vrste dohodninskih dohodkov in ni veljalo splošno za vse dohodke, ki jih doseže rezident, kot velja od začetka uporabe ZDoh-1 naprej. To pomeni, da je bilo zelo pomembno, za katero vrsto dohodka je šlo in kje je bil ta dosežen. Glej tudi B. Škof in drugi, nav. delo, str. 150

## 5. ANALIZA VELJAVNE UREDITVE OBDAVČITVE NENAPOVEDANIH DOHODKOV POSAMEZNIKOV V SLOVENIJI IN NJENA PRIMERJAVA Z IZBRANIMI TUJIMI UREDITVAMI

### 5.1. *Veljavna ureditev v Sloveniji – ureditev v Zakonu o davčnem postopku po noveli G*

Ob sprejemu ZDavP-G je (takratna) Davčna uprava RS (DURS) sporočila, da se dodaja nov člen, »s katerim se posebej ureja cenitveni davčni postopek v primeru, če sredstva davčnega zavezanca – fizične osebe, vključno s premoženjem, precej presegajo dohodke, ki jih je ta napovedal davčnemu organu«. <sup>129</sup> Kot so zapisali, je potreba po oblikovanju posebnega člena, »ki hkrati tudi pomembno dopolnjuje ta davčni institut«, nastala zaradi specifičnosti cenitvenih postopkov v takih primerih, in sicer tako z vidika procesnih kot tudi materialnih pravil. <sup>130</sup>

Kot sem že zapisala, besedilo določbe 68.a člena ZDavP-2 ni brez pomenskih nejasnosti in je nosilec kar nekaj spornih vprašanj. Eno od takih, ki bo moralo biti razjasnjeno, k temu pa naj bi pripomogla tudi ta magistrska naloga, je tudi, ali je obveznost po tem členu (samo) davek, sankcija za kršitev predpisov ali celo – podobno kot po ureditvi ZDO v SFR Jugoslaviji <sup>131</sup> – odvzem premoženja. Da ni davek, so nakazali denimo Čebulj, <sup>132</sup> Horvat, <sup>133</sup> Mercina <sup>134</sup> in

---

<sup>129</sup> Iskalnik Google ne najde te objave v okviru spletnih strani DURS oziroma Finančne uprave RS (FURS), sklicujejo pa se (vsi v identičnem besedilu) na to naslednji članki oziroma viri: neznan avtor, nav. delo (Informacija o novostih ..., 2014), <[www.ambicij.si/index.php?option=com\\_content&view=article&id=2408:informacija-o-novostih-ki-jih-prinaa-zakon-o-spremembah-in-dopolnitvah-zakona-o-davnem-postopku-novela-zdavp-2g-pojasnilo-durs&catid=81:druge-davne-novice&Itemid=91](http://www.ambicij.si/index.php?option=com_content&view=article&id=2408:informacija-o-novostih-ki-jih-prinaa-zakon-o-spremembah-in-dopolnitvah-zakona-o-davnem-postopku-novela-zdavp-2g-pojasnilo-durs&catid=81:druge-davne-novice&Itemid=91)> (15. 2. 2016), <[www.saop.si/poslovne-informacije/novice/davki-in-prispevki/novosti-ki-jih-prinasa-zakon-o-spremembah-in-dopolnitvah-zakona-o-davnem-postopku-novela-zdavp-2g/](http://www.saop.si/poslovne-informacije/novice/davki-in-prispevki/novosti-ki-jih-prinasa-zakon-o-spremembah-in-dopolnitvah-zakona-o-davnem-postopku-novela-zdavp-2g/)> (15. 2. 2016), pa tudi (brez sklicevanja na izvorni vir) S. Lipovšek, nav. delo, str. 16 in nasl. Množica posrednih virov dopušča sklep, da gre za objavljen dokument DURS, sploh zaradi povzetka nekaterih navedb s strani poslanca mag. Mitje Mavka (glej magnetogram 20. redne seje Državnega zbora RS z dne 18. decembra 2013, ki je na voljo na <<https://www.dz-rs.si/wps/portal/Home/deloDZ/seje/evidenca?mandat=VI&type=sz&uid=9AEBC45B9ED8677FC1257CD3002DD2FF>> (15. 2. 2016)).

<sup>130</sup> Prav tam.

<sup>131</sup> Glej zgoraj, razdelek 4.1.

<sup>132</sup> J. Čebulj, nav. delo, str. 8–10.



Podlipnik,<sup>135</sup> tudi sama pa sem prepričana, da zgolj davek to po naravi obveznosti ni, temveč je vsaj tudi še sankcija.<sup>136</sup>

### *5.1.1. Predmet obdavčitve (ter pogoji za odmero)*

Prvi odstavek 68.a člena ZDavP-2, ki v tem delu ne spreminja prejšnje ureditve,<sup>137</sup> določa, da lahko davčni organ ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo (tudi – poleg primerov iz 68. člena ZDavP-2), za kar sta pogoja:

- ugotovitev, da davčni zavezanec – fizična oseba razpolaga s sredstvi za privatno potrošnjo, vključno s premoženjem, ki znatno presegajo dohodke, ki jih je davčni zavezanec napovedal, ali
- seznanitev 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.<sup>138</sup>

Osnovni pogoj za začetek postopka in poznejšo odmero davka je torej predpisan alternativno.<sup>139</sup> Popolnoma ustrezna bi bila sicer tudi preprostejša in nomotehnično (tudi zato) boljša določba, po kateri je pogoj za obdavčitev fizične osebe po tej določbi ugotovitev davčnega organa, da premoženje davčnega zavezanca in njegove pretekle potrošnja precej presegata obdavčene in neobdavčene dohodke, s katerimi je to premoženje in potrošnjo

---

<sup>133</sup> M. Horvat, nav. delo, str. 19–42.

<sup>134</sup> J. Mercina, nav. delo, str. 18–20.

<sup>135</sup> J. Podlipnik, nav. delo (2016b).

<sup>136</sup> Glej predvsem 6. poglavje.

<sup>137</sup> Vlada RS, nav. delo.

<sup>138</sup> ZDO pogojev po tej alineji ni vseboval. Tudi o nejasnosti glede »primarnega« vira seznanitve na podlagi te določbe glej J. Podlipnik, nav. delo (2013a), str. 1136, op. 53: »Najbrž je mišljena seznanitev z uporabo instituta prijava premoženja po 69. členu ZDavP-2, vendar to ni izrecno navedeno. Če to drži, potem je vsaka opustitev razkritja premoženja podlaga za uvedbo postopka. Toda pretekle potrošnje se po 69. členu ZDavP-2 ne prijavlja, ker se prijavlja le premoženje, ki ga ima fizična oseba v lasti na dan prijave. S tem pa »drugačna« seznanitev s potrošnjo izgubi svoj smisel, zato tej določbi verjetno manjka dostavek o nesorazmernosti z obdavčenimi in davka prostimi viri.«

<sup>139</sup> Prav tam, str. 1136.

financiral.<sup>140</sup> Glede na trenutno zakonsko dikcijo se namreč lahko vprašamo, ali je za cenitev predmeta obdavčitve dovolj, da so izpolnjeni pogoji po drugi alineji prvega odstavka 68.a člena ZDavP-2, ki z ničemer ne omenja znatnega oziroma precejšnjega nesorazmerja, kar pomeni, da bi bilo mogoče cenitev izvesti praktično kadarkoli. Zato gre razumeti omenjeno določbo na način, da mora vselej obstajati občutno nesorazmerje med napovedanimi obdavčenimi ali davka prostimi viri ter prirastom premoženja oziroma potrošnjo.

V praksi, ko Finančna uprava RS ugotovi, da obstajajo pogoji iz prvega odstavka 68.a člena ZDavP-2, praviloma pozove fizično osebo, da prijavi svoje premoženje.<sup>141</sup> V ta namen začne postopek in mu dodeli številko z začetno oznako DT 0612.<sup>142</sup> Če se po postopku prijave odloči, da bo začel še postopek odmere davka od nenapovedanih dohodkov po 68.a členu ZDavP-2, izda še sklep o začetku davčnega inšpekcijskega postopka, ki ima začetno oznako DT0610.<sup>143</sup> Povezava obeh postopkov je po praksi Finančne uprave RS predvsem v tem, da se podatki, pridobljeni v postopku prijave premoženja, lahko uporabijo v postopku davčnega inšpekcijskega pregleda, v katerem se odmerja davek od nenapovedanih dohodkov.<sup>144</sup>

### *5.1.2. Davčni zavezanec*

Enako kot je veljalo pred uveljavitvijo novele ZDavP-2G je davčni zavezanec po 68.a členu ZDavP-2 fizična oseba, katere dohodek, premoženje ali pravni posli so neposredno predmet obdavčitve v skladu z zakonom o obdavčenju.<sup>145</sup> Davek na dohodek temelji na načelu rezidentstva,<sup>146</sup> zato je lahko zavezanec rezident ali nerezident,<sup>147</sup> pri čemer za rezidenta velja, da so v skladu z načelom svetovnega dohodka od 1. januarja 2004 v Sloveniji obdavčeni vsi

---

<sup>140</sup> Vsebinsko identično prav tam, str. 1137.

<sup>141</sup> 69. člen ZDavP-2

<sup>142</sup> J. Podlipnik, nav. delo (2016a), str. 16.

<sup>143</sup> Prav tam.

<sup>144</sup> Enajsti odstavek 69.a člena ZDavP-2. Glej tudi J. Podlipnik, nav. delo (2016a), str. 16, in U. Grošelj, nav. delo.

<sup>145</sup> Tretji odstavek 12. člena ZDavP-2.

<sup>146</sup> M. Kovač, nav. delo (2004), str. 28.

<sup>147</sup> M. Maučec, nav. delo (2012a), str. 33-34. Glej tudi tretji odstavek 69. člena ZDavP-2: »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.«

njegovi dohodki, ne glede na to, kje so doseženi, medtem ko so nerezidentovi dohodki v Sloveniji obdavčeni, če imajo v Sloveniji vir.<sup>148</sup>

### *5.1.3. Davčna osnova*

Način ugotovitve davčne osnove v drugem odstavku 68.a člena ZDavP-2 je ostal praktično identičen tistemu v ZDavP-2 pred novelo G, tj. se davčna osnova izračuna kot razlika med vrednostjo premoženja (zmanjšano za obveznosti iz naslova pridobivanja premoženja), sredstev oziroma porabo sredstev in dohodki, od katerih je bil odmerjen ali obračunan davek oziroma dohodki, od katerih se davki ne plačajo.

Zakonodajalec je v dikciji določbe zgolj zamenjal besedno zvezo »dohodki, ki so bili obdavčeni« z besedno zvezo »dohodki, od katerih je bil odmerjen ali obračunan davek«. S tem naj bi se jasno določilo, da davčne osnove ni mogoče znižati na račun dohodkov, ki jih davčni zavezanec razkrije šele med postopkom davčnega inšpekcijskega nadzora,<sup>149</sup> kar je v bistvenem drugače kot prej, ko je peti odstavek 68. člena ZDavP-2 vseboval specialno določbo, po kateri so se obdavčili nenapovedani dohodki, katerih viri so ostali nepojasneni,<sup>150</sup> torej dohodki, pri katerih ni bilo mogoče ugotoviti vira, vrste in trenutka pridobitve.

Zanimivo je, da izhaja iz predloga novele ZDavP-2G (tudi) diametralno nasprotno razlogovanje, saj denimo predlagatelj izrecno zapiše »Če bi bila vir ali vrsta dohodka ugotovljena, bi se lahko odmerila dohodnina po veljavnem zakonu o obdavčenju dohodkov fizičnih oseb ali pa kakšen drug davek po zakonu, ki ureja ta davek. Pri ugotovljeni nepojasneni razliki tako ni mogoče uporabiti materialnih določb Zakona o dohodnini, zato je

---

<sup>148</sup> R. Kruhar Puc, nav. delo, str. 21.

<sup>149</sup> Vlada RS, nav. delo: »Tako se prepreči špekulativno ravnanje davčnega zavezanca, ko zato, da se izogne odmeri davka po predlagani visoki davčni stopnji, šele med cenitvenim postopkom razkrije dohodke, ki jih v preteklosti sam ni napovedal in so obdavčeni po nižji, progresivni ali cedularni stopnji dohodnine, ali pa je odmera davka po splošnih določbah že zastarala.«

<sup>150</sup> Sodba Vrhovnega sodišča RS, št. X Ips 93/2014 z dne 24. februarja 2016, denimo 11., 12. in 15. točka obrazložitve. Sodba je na voljo na <[www.tax-fin-lex.si/Dokument/Podrobnosti?rootEntityId=d3e8f593-a699-4886-bc73-082a9724d588&qh=X,Ips,93/2014](http://www.tax-fin-lex.si/Dokument/Podrobnosti?rootEntityId=d3e8f593-a699-4886-bc73-082a9724d588&qh=X,Ips,93/2014)> (31. 8. 2016).

treba davek od nenapovedanih dohodkov šteti kot posebno odmero dohodnine [...].«<sup>151</sup> nadalje pa tudi »Pravno pomembni podatki, kot so vrsta dohodka, datum prejema posameznega dohodka in obseg zatajenih dohodkov, ki odpade na točno določeno davčno leto, se v cenitvenem postopku ne dajo opredeliti z gotovostjo [...].«<sup>152</sup> Seveda to ne drži, saj besedilo določbe ZDavP-2 niti ne dopušča možnosti, da bi se vsi ti podatki dali – s prizadevanjem in dokaznim bremenom davčnega zavezanca – opredeliti z gotovostjo in bi imelo to drugačne posledice za davčnega zavezanca.

Kot sem že pojasnila, se davčna osnova ugotavlja na podlagi t. i. SHS definicije dohodka, po kateri je dohodek (I oziroma D) določene osebe enak seštevku njegove potrošnje (C) in spremembe neto vrednosti premoženja ( $\Delta NW$ ):

$$D = C + \Delta NW$$

Dohodek (D) je seštevku prijavljenega, neprijavljenega in neobdavčenega dohodka:

$$D = D_{\text{prijavljen}} + D_{\text{neprijavljen}} + D_{\text{neobdavčen}}$$

Neprijavljeni dohodek je mogoče izračunati kot razliko med vrednostjo premoženja na prvi dan obravnavanega obdobja in vrednostjo premoženja na zadnji dan obravnavanega obdobja, povečano za potrošnjo v tem obdobju ter zmanjšano za znesek prijavljenega in neobdavčenega dohodka tega obdobja.<sup>153</sup>

$$D_{\text{neprijavljen}} = (NW_2 - NW_1) + C - (D_{\text{prijavljen}} + D_{\text{neobdavčen}})$$

Specifičnost odmere davka po tem členu je, da pravna podlaga in s tem vrsta nenapovedanih dohodkov nista pomembna za odmero davka.<sup>154</sup> Določa se zakonska domneva, da ugotovljena razlika izhaja iz nepojasnjenih dohodkov določenega obdobja, ker pa na tako ugotovljeno dejansko stanje ni mogoče uporabiti materialnih določb Zakona o dohodnini, se je zato s tem

---

<sup>151</sup> Predlog sprememb in dopolnitev Zakona o davčnem postopku, EVA: 2013-1611-0077, str. 4.

<sup>152</sup> Prav tam.

<sup>153</sup> J. Podlipnik, nav. delo (2013a), str. 1137-1138.

<sup>154</sup> Neznani avtor, nav. delo (Informacija o novostih ..., 2014), in Vlada RS, nav. delo.

členom posebej določila tudi davčna stopnja, kar pomeni, da gre za dokončen davek.<sup>155</sup> Zakonsko domnevo o višini davčne osnove lahko zavezanec zniža, če mu uspe dokazati, da je nižja.<sup>156</sup>

Ne glede na določbe zakonov o obdavčenju se davčne osnove od dohodka iz dejavnosti ali dobička iz kapitala, ki se ugotavljajo za naslednja leta, ne more zmanjševati zaradi uveljavljanja nepokritih davčnih izgub ali neizkoriščenih delov negativne razlike med vrednostjo kapitala ob odsvojitvi in vrednostjo kapitala v času pridobitve (izgub), ki so bile ugotovljene v obdobjih, za katero se je odmeril davek po tem členu. Povedano drugače, s tako ureditvijo se preprečuje, da bi davčni zavezanec v naslednjih davčnih obdobjih pokrival davčne izgube, ki jih je sam obračunal ali napovedal v obdobjih, ki so bili predmet odmere po tem členu.

#### *5.1.4. Davčna stopnja*

Pri vprašanju davčne stopnje je prišlo z ZDavP-2G do ene ključnih sprememb, saj je pred tem veljalo, da plača davčni zavezanec od ugotovljene osnove davek po povprečni stopnji dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega obdobja.<sup>157</sup> Od uveljavitve ZDavP-2G pa se od, po tem členu ugotovljene, davčne osnove izračuna in plača davek po 70-odstotni stopnji.<sup>158</sup>

Med veljavnostjo prejšnje ureditve so se sicer pojavljale kritike glede nejasnosti oziroma zapletenosti izračuna oziroma pozivi po odmeri po enotni najvišji dohodninski stopnji,<sup>159</sup> vendar pa odmevnejše (strokovne) razprave o taki stopnji ni bilo. Razlog za 70-odstotno davčno stopnjo je sicer po sporočilu DURS v zakonskem poudarku, ki da je na precejšnjem nesorazmerju med vrednostjo sredstev za privatno potrošnjo, s katerimi zavezanec razpolaga,

---

<sup>155</sup> Prav tam. Primerjaj četrti odstavek 68.a člena ZDavP-2.

<sup>156</sup> J. Mercina, nav. delo, str. 18.

<sup>157</sup> Peti odstavek 68. člena ZDavP-2 pred uveljavitvijo ZDavP-2G. V praksi je prišlo največkrat do obdavčitve po stopnji med 39 in 40 odstotki. D. Romih, nav. delo, str. 30.

<sup>158</sup> Četrti odstavek 68.a člena ZDavP-2.

<sup>159</sup> M. Maučec, nav. delo (2012a), str. 122.

in pojasnjenimi dohodki davčnega zavezanca,<sup>160</sup> kar »utemeljeno priča o precejšnih davčnih utajah v preteklosti, zato z vidika enake obravnave davčnih zavezancev ni primerno niti sprejemljivo, da se takega davčnega zavezanca obravnava na enak način kot davčnega zavezanca, ki spoštuje pravni red.«<sup>161</sup> Ta zapis pa kaže, da poglobljena analiza o tem, kakšna davčna stopnja bi bila primerna, ni bila izvedena. Uzakonitev torej temelji na domnevah o davčnih utajah, ki naj bi jih storila fizična oseba, zoper katero je tekel postopek davčnega inšpekcijskega nadzora davka od nenapovedanih dohodkov. Ne gre torej za individualizacijo, kot je to veljalo po ureditvi pred novelo ZDavP-2G, ampak za generalizacijo davčnih zavezancev.

Celoten znesek neprijavljenega dohodka za vsa pregledovana leta se pomnoži s 70, nato pa deli s 100, rezultat pa je obveznost davčnega zavezanca iz naslova odmere davka od nenapovedanih dohodkov v skladu z 68.a členom ZDavP-2.

#### *5.1.5. Zastaralni roki*

Postopek odmere davka od nenapovedanih dohodkov se lahko uvede za eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih desetih let pred letom, v katerem je bil postopek uveden.<sup>162</sup>

S to določbo se je upošteveno obdobje glede na prej veljavno ureditev podaljšalo s pet na deset let, hkrati pa se je davčno obdobje izvzelo iz okvira splošno veljavnega koledarskega leta, saj se postopek lahko uvede za eno ali več koledarskih let, vendar največ za deset let skupaj,

---

<sup>160</sup> Neznani avtor, nav. delo (Informacija o novostih ..., 2014). Podobno tudi Vlada RS, nav. delo. Na tem mestu so zapisali tudi: »Poudariti je treba, da se je v zvezi z izvajanjem teh postopkov odmere izoblikovala sodna praksa, ki je do zdaj potrdila vse odločitve davčnega organa. Nadzor na tem področju se je izkazal kot učinkovit ukrep pri odkrivanju davčnih utaj.«

<sup>161</sup> Neznani avtor, nav. delo (Informacija o novostih ..., 2014), in Vlada RS, nav. delo. Dodaten argument, ki ga je Vlada RS zapisala za neprimernost in nesprejemljivost enake obravnave davčnih zavezancev v takem primeru, je tudi, da se »[p]ravno pomembni podatki, kot so vrsta dohodka, datum prejema posameznega dohodka in obseg zatajenih dohodkov, ki odpade na točno določeno davčno leto, v cenitvenem postopku ne dajo opredeliti z gotovostjo.«

<sup>162</sup> Tretji odstavek 68.a člena ZDavP-2.

odvisno od tega, v katerem obdobju je zavezanec pridobival premoženje.<sup>163</sup> Dolžina upoštevne obdobja odstopa tudi od relativnega zastaralnega roka iz 125. člena ZDavP-2.

Potreba po podaljšanju davčnega obdobja izhaja po navedbah predlagatelja iz dejstva, da je »premoženje dinamična kategorija«<sup>164</sup> in da je za pravilno cenitev treba upoštevati daljše časovno obdobje, »še posebej v primeru prikrivanja premoženja v tujini«, kar izhaja iz dosedanjih ugotovitev davčnih inšpekcijskih nadzorov. Na drugi strani pa je podaljšanje obdobja narekovala tudi pravna ureditev na področju odvzema premoženja nezakonitega izvora (uveljavitev Zakona o odvzemu premoženja nezakonitega izvora (ZOPNI)<sup>165</sup>), kjer se kontrola izvora premoženja lahko izvaja do dvajset let nazaj in katerega pravni učinki lahko posegajo tudi na davčno področje.«<sup>166</sup> Kako ti pravni učinki vplivajo na davčno področje, predlagatelj ni pojasnil in tudi še ni jasno.

Res pa je, kar je opozarjala stroka,<sup>167</sup> da se je *de facto* tudi že prej ugotavljalo pridobitev premoženja v času pred (prej zakonsko določenim) petletnim obdobjem. Treba je namreč ugotoviti višino premoženja na prvi dan obdobja, to pa v praksi pomeni, da je moral (in mora še vedno) davčni zavezanec, če stanje (vrednost) premoženja ne izhaja iz evidenc, pojasniti in dokazati, kdaj in kako je pridobil premoženje, za katerega trdi, da ga je imel na prvi dan obdobja,<sup>168</sup> ter da ga je še vedno imel na prvi presečni dan obdobja.<sup>169</sup> Glavna praktična

---

<sup>163</sup> Neznani avtor, nav. delo (Informacija o novostih ..., 2014). Enako Vlada RS, nav. delo.

<sup>164</sup> Vlada RS, nav. delo.

<sup>165</sup> Uradni list RS, št. 91/2011.

<sup>166</sup> Neznani avtor, nav. delo (Informacija o novostih ..., 2014). Podobno tudi Vlada RS, nav. delo. Pri tem se je poudarilo, da pri predlagani spremembi daljšega obdobja, to je s petih na deset let, v katerem sme davčni organ uvesti postopek za odmero davka po tem členu, »ne gre za retroaktivno uporabo zakona. Sodna praksa je že večkrat zavzela stališče, da institut obdavčitve nepojasnjenega vira ni uzakonjen na novo, ampak gre le za posamezen poseben način izvedbe ceniitve kot postopka za ugotavljanje verjetne davčne osnove, ki velja že od 1. januarja 1997 po ZDavP.«

<sup>167</sup> Glej vire za navedbe v nadaljevanju tega odstavka (Podlipnik, Fidermuc oziroma Simič).

<sup>168</sup> Glej 22. točko obrazložitve sodbe Vrhovnega sodišča RS X Ips 320/2011 z dne 29. marca 2012: »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 nepojasnjeni viri izvirajo iz obdobja, v katerem so prvič razvidni oziroma izkazani navzven[.]«

težava je v dokazovanju obstoja premoženja, predvsem v omejevanju dokaznih sredstev, ker davčni organi zahtevajo pisna dokazila, kar je ustavno sporno.<sup>170</sup> Če zavezancu ne uspe dokazati, da je premoženje pridobil pred prvim dnem, ki je relevanten za postopek, se šteje, da ga je pridobil v obravnavanem obdobju in mu je odmerjen davek po petem odstavku 68. člena ZDavP-2.<sup>171</sup> Torej bi dejansko morali že ob sprejemu ZDavP-1 premoženje, podobno kot so to storili v Srbiji,<sup>172</sup> popisati, zato da bi dobili začetno stanje, iz katerega bi nato izhajali.<sup>173</sup> Iz vsega tega izhaja, da je ena od največjih težav v praksi dokazovanje začetne vrednosti premoženja.<sup>174</sup>

Predlagatelj je v obrazložitvi predloga poudaril, da pri podaljšanju upoštevnega obdobja na deset let ne gre za retroaktivno uporabo zakona,<sup>175</sup> čeprav se obveznost po 68.a členu ZDavP-2 davčnim zavezancem odmerja tudi za obdobja pred 1. januarjem 2014, ko je začela veljati novela ZDavP-2G.

Vsaj v primeru prave retroaktivnosti se mi zdi taka trditev predlagatelja vsaj nekoliko dvomljiva,<sup>176</sup> saj posega spremenjena določba v »odvita dejanska stanja, ki so nastala v

---

<sup>169</sup> Ne zadostuje namreč, da davčni zavezanec dokaže, da je kdaj v preteklosti premoženje pridobil na zakonit način, ampak tudi, da ga je še vedno imel tudi na prvi presečni dan obdobja, da ga torej ni zapravil do prvega presečnega dne.

<sup>170</sup> Več o tem J. Podlipnik, nav. delo (2013b), str. 41–65.

<sup>171</sup> J. Podlipnik, nav. delo (2013a), str. 1139. Avtor utemeljeno opozarja, da premoženje, če je odvzeto kot nezakonito pridobljeno, ne more biti še obdavčeno, saj ne gre za zavezančeve dohodke in tudi ne za povečanje njegovega premoženja (tj. obstaja obveznost vračila), hkrati pa so z odvzemom odpravljeni tudi vsi potencialni ekonomski učinki tako pridobljenih dohodkov: »Obdavčitev teh dohodkov, ki bi sledila odvzemu, ne bi bila več obdavčitev, ampak kaznovanje.« Dejansko torej za uvrstitev v davčno obdobje ni pomembno, kdaj je davčni zavezanec dohodek pridobil, temveč to, kdaj ga je davčni organ ugotovil. Enako so imeli na Hrvaškem pred 1. januarjem 2015, pa tudi v Indiji. J. Podlipnik, nav. delo (2014b), str. 885.

<sup>172</sup> Glej razdelek 5.2.2.

<sup>173</sup> K. Fidermuc, nav. delo (pogovor z Ivanom Simičem).

<sup>174</sup> Še pred sprejemom ZDavP-2G je Romih sklepal, da se davčna stopnja po (takrat) predlagani določbi šteje za materialni predpis in ne postopkovno določilo, kar bi pomenilo, da je treba upoštevati stopnjo, kot je veljala v letu, ko je zavezanec dohodek prejel: »To bi pomenilo, da se 70-odstotna stopnja lahko uporabi izključno za dohodke nepojasnjene izvora, ki so doseženi po 1. januarju 2014.« (D. Romih, nav. delo, str. 30). Kot se je izkazalo, DURS oziroma FURS tega nista aplicirala na opisan način.

<sup>175</sup> Predlog sprememb in dopolnitev Zakona o davčnem postopku, EVA: 2013-1611-0077, str. 27.

<sup>176</sup> Podobno Simič & Partnerji, nav. delo (2016a), in I. Simič, nav. delo (2016a), pa tudi J. Čebulj, nav. delo.



preteklosti«. <sup>177</sup> Nedvomno velja to po mojem mnenju vsaj za že zastarane davčne obveznosti. K prirastu premoženja, ki je – poleg potrošnje – temelj za določitev davčne osnove, so namreč prispevali tudi dohodki, glede katerih je odmera po ZDavP-2 že zastarala.

Kot navajajo Škof in drugi, je v davčni praksi velikokrat spregledana predvsem neprava retroaktivnost, a se presoja njena »ustavnost« oziroma primernost predpisa preko več vprašanj, eno od teh pa je tudi, ali je posameznik disponiral (tj. ravnal) upošteva »stari« predpis. <sup>178</sup> Menim, da to, zaradi splošne zapovedi plačevanja davkov (in prepovedi izogibanja oziroma ne-plačevanja davkov) že po stari ureditvi, v tem primeru ni izpolnjeno in neprave retroaktivnosti (po teh merilih) res ni.

Kot je Ustavno sodišče RS samo poudarilo, pa mora prepoved retroaktivnosti oziroma povratne veljave zakonov zakonodajalec še posebej spoštovati na davčnem področju. <sup>179</sup> Sama dvomim, da je zakonodajalec to v primeru 68. člena ZDavP-2 v celoti storil in pričakujem, da bo eno od vprašanj, na katerih bo ta določba ustavno izzvana, prav njena povratna veljava. <sup>180</sup>

## **5.2. Ureditve v izbranih državah (Hrvaška, Srbija, Makedonija, Avstrija)**

### *5.2.1. Veljavna ureditev na Hrvaškem – posebnosti obdavčitve glede cenitve dohodkov fizičnih oseb*

Splošne značilnosti hrvaškega davčnega sistema, na podlagi 51. člena Ustave Republike Hrvaške, <sup>181</sup> ureja Opći porezni zakon, <sup>182</sup> posamezne davke pa urejajo posebni zakoni. <sup>183</sup> Vprašanje obdavčitve premoženja in porabe fizične osebe, za katera ni izkazanega vira, je

---

<sup>177</sup> B. Škof in drugi, nav. delo, str. 88.

<sup>178</sup> Prav tam, str. 89.

<sup>179</sup> Odločba Ustavnega sodišča RS, št. U-I-158/11 z dne 17. decembra 2013. Na voljo je na <<http://odlocitve.us-rs.si/sl/odlocitev/US30279>> (3. 9. 2016).

<sup>180</sup> Glej Simič & Partnerji, nav. delo (2016a), I. Simič, nav. delo (2016c), in Simič & Partnerji, nav. delo (2016b).

<sup>181</sup> Narodne novine Republike Hrvatske, št. 56/1990, 135/1997, 8/1998, 113/2000, 124/2000, 28/2001, 41/2001, 55/2001, 76/2010, 85/2010, 05/2014. Glej tudi A. Bačić, nav. delo, str. 152-153.

<sup>182</sup> Narodne novine Republike Hrvatske, št. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015.

<sup>183</sup> H. Arbutina in J. Bogovac, nav. delo, str. 482.

tako urejeno v Općem poreznom zakonu, kjer so urejeni pogoji za izvedbo cenitve davčne osnove, in v Zakonu o porezu na dohodak,<sup>184</sup> ki vsebuje materialnopravne določbe za odmero davka.<sup>185</sup>

V četrtem odstavku 82. člena Općeg poreznog zakona je določeno, da mora davčna uprava, če na podlagi zbranih podatkov ugotovi, da je fizična oseba imetnik premoženja ali sredstev za zasebno potrošnjo, ki večkratno presega njene med letom pridobljene dohodke, pozvati fizično osebo k predložitvi dokazov o virih pridobitve premoženja.<sup>186</sup>

Davčna uprava je sicer s prvim in drugim odstavkom 63. člena Zakona o porezu na dohodak zavezana že med letom zbirati podatke o obdavčljivih prejemkih fizičnih oseb, spremljati promet dobrin in opravljati vse druge naloge za ugotavljanje dolžnosti plačila davka na dohodek in drugih davkov.<sup>187</sup> Prav tako je dolžna spremljati podatke o dohodkih fizičnih oseb (po različnih virih) in jih primerjati s podatki o nakupih vseh vrst premoženja, ki jih izvajajo fizične osebe, in njihovimi zavezami (vsebinsko primerneje »njihovo porabo«<sup>188</sup>) v davčnem obdobju. Da bi davčna uprava te naloge lahko izvajala, je v skladu s četrnim odstavkom istega člena dolžna vzpostaviti premoženjske davčne evidence, na podlagi evidenc organov državne uprave in lokalne samouprave.<sup>189</sup>

Če se fizična oseba na poziv davčne uprave na podlagi četrtega odstavka 82. člena Općeg poreznog zakona ne odzove ali ne predloži verodostojnih dokazov o pridobitvi premoženja, davčna uprava z oceno ugotovi dohodek, ki je obdavčen z davkom na dohodek fizičnih oseb.<sup>190</sup> Zanimivo pa je, da se v tem postopku raziskuje zgolj izvor premoženja fizične osebe, ki ga je ta pridobila pred 1. januarjem 2005.<sup>191</sup>

---

<sup>184</sup> Narodne novine Republike Hrvatske, št. 177/2004, 73/2008, 80/2010, 114/2011, 22/2012, 144/2012, 43/2013, 120/2013, 125/2013, 148/2013, 83/2014, 143/2014, 136/2015.

<sup>185</sup> A. Antolić in drugi, nav. delo, str. 109-110.

<sup>186</sup> Prvi stavek četrtega odstavka 82. člena Općeg poreznog zakona.

<sup>187</sup> Prvi odstavek 63. člena Zakona o porezu na dohodak.

<sup>188</sup> J. Podlipnik, nav. delo (2014b), str. 885, op. 17.

<sup>189</sup> Četrty odstavek 63. člena Zakona o porezu na dohodak.

<sup>190</sup> Drugi stavek četrtega odstavka 82. člena Općeg poreznog zakona. Glej tudi Hrvoje Arbutina, v: J. Šimovič, nav. delo, str. 251.

<sup>191</sup> Peti odstavek 63. člena Zakona o porezu na dohodak.

V zakonu, ki ureja obdavčitev dohodka fizičnih oseb, tj. v Zakonu o porezu na dohodak, je v tretjem odstavku 63 člena določeno, da se »drug dohodek« davčnega zavezanca ugotovi ob razhajanju dokazane višine virov (sredstev) za premoženje zavezanca in spremembo vrednosti tega premoženja, napotuje pa ta določba na s predzadnjo novelo dodan 33.a člen zakona,<sup>192</sup> ki izrecno pravi (pod naslovom razdelka 7.3. Drugi dohodek na podlagi razlike med vrednostjo premoženja in višino sredstev, s katerim je bilo to pridobljeno), da se kot drug dohodek obravnava tudi prihodek, določen z razliko med vrednostjo pridobljenega premoženja in dokazano višino sredstev za njegovo pridobitev.<sup>193</sup>

Ta dohodek se od 1. januarja 2015 ne prišteva več k drugim dohodkom – na podlagi 6. točke drugega odstavka 5. člena Zakona o porezu na dohodak je to poseben vir dohodka – in obdavči z dohodnino, temveč obračuna davčni organ na podlagi 49.a člena na ta dohodek davek po 40-odstotni davčni stopnji,<sup>194</sup> davčni zavezanec pa nima pravice, da bi tako opredeljeno davčno osnovo znižal za višino splošne (osebne) davčne olajšave.<sup>195</sup> O odmerjenem davku izda davčni organ davčno odločbo (hrv. *porezno rješenje*), davčni zavezanec pa je davek dolžan plačati v 15 dneh od vročitve.<sup>196</sup>

Davčna osnova za davek od premoženja neznanega izvora je torej na Hrvaškem razlika med dokazanimi prihodki in vrednostjo premoženja in torej ne upošteva porabe – dohodek nekega obdobja je enak povečanju vrednosti čistega (neto) premoženja. Razlog je po mojem mnenju v zahtevnosti ugotavljanja in dokazovanja zasebne porabe, zaradi česar je zakonodajalec predpisal, da se ta ne ugotavlja in znaša nič.<sup>197</sup> S tem so vsekakor na boljšem tisti, ki več porabijo sproti, hkrati pa tudi v sistemih, kjer se poraba dokazuje in obdavčuje, prihaja do neenake obravnave, saj so na boljšem tisti davčni zavezanci, ki več poslujejo z gotovino, saj je to davčnemu organu težje izslediti in dokazati.<sup>198</sup>

---

<sup>192</sup> Velja od 1. januarja 2015.

<sup>193</sup> Prvi odstavek 33.a člena Zakona o porezu na dohodak. Davčni zavezanec za ta dohodek ne more oddati letne davčne prijave (3. točka prvega odstavka 41. člena Zakona o porezu na dohodak).

<sup>194</sup> Prvi odstavek 49.a člena Zakona o porezu na dohodak.

<sup>195</sup> Prvi odstavek 49.a člena v povezavi s 36. členom Zakona o porezu na dohodak.

<sup>196</sup> Drugi in tretji odstavek 49.a člena Zakona o porezu na dohodak.

<sup>197</sup> Prav tam.

<sup>198</sup> Prav tam.

Hrvaški zakonodajalec je 40-odstotno davčno stopnjo zelo verjetno določil na podlagi veljavne lestvice davka na dohodek fizičnih oseb, ki jo vsebuje 8. člen Zakona na porez od dohodka. Ta ima tri razrede, in sicer znaša v prvem razredu 12 odstotkov, v drugem 25 odstotkov in v tretjem 40 odstotkov.<sup>199</sup> Sicer se je tudi prej – po naravi stvari – obdavčitev prirasta premoženja bližala najvišji davčni stopnji, saj ni zelo verjetno, da bi fizična oseba, na katero je mogoče aplicirati to določbo, siceršnjih rednih dohodkov ne izkazovala v višini, ki bi obdavčitev vsake dodatne enote prihodka uvrstila v najvišji razred dohodninske lestvice.

Ob tem se je – za ureditev pred 1. januarjem 2015, a je lahko še vedno aktualno – pojavilo razmišljanje, da gre morda za z vidika ustavnega prava sporno določitev.<sup>200</sup> Ustavno sodišče Republike Hrvaške je namreč v eni svojih odločb zapisalo, da ima vsak pravni subjekt v trenutku sprejema poslovne odločitve pravico vedeti, kako bo oblast posegala v njegov dohodek ter s katerim davkom bo obdavčen oziroma kolikšna bo njegova davčna obveznost.<sup>201</sup> Vendar pa sama trdim, da bi bila odločitev o odmeri davka po davčnih stopnjah, ki so se po pridobitvi neprijavljenega premoženja zvišale, ustavno-skladna tudi če bi davčni zavezanec uspel dokazati, da je to premoženje pridobil pred povečanjem davčnih stopenj.<sup>202</sup> Ustavno sodišče Republike Hrvaške sicer res ni zapisalo, da bi to veljalo samo za dobroverne subjekte, a je po mojem mnenju obdavčitev po najvišji stopnji v hrvaški ureditvi vseeno urejena na način, ki je za davčnega zavezanca precej ugoden, in sicer:

1. Z Zakonom o porezu na dohodak je omejena uporaba obravnavanih določb za premoženje, ki je bilo pridobljeno pred 1. januarjem 2005.<sup>203</sup>
2. Že na podlagi jezikovne razlage se 40-odstotna davčna stopnja ne uporabi za prirast premoženja, katerega vir financiranja davčni zavezanec v postopku dokaže (»Če

---

<sup>199</sup> Prvi odstavek 8. člena Zakona o porezu na dohodak.

<sup>200</sup> Glej J. Podlipnik, nav. delo (2014b), str. 887.

<sup>201</sup> 9. točka obrazložitve odločbe Ustavnega sodišča Republike Hrvaške v združenih zadevah št. U-I-4763/2012 in U-I-1342/2013 z dne 18. septembra 2013. Na voljo je na <[http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013\\_09\\_120\\_2589.html](http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2013_09_120_2589.html)> (2. 2. 2016).

<sup>202</sup> Drugače J. Podlipnik, nav. delo (2014b), str. 887. Je pa tudi po mojem mnenju utemeljen dvom v nespornost določb o zastaranju, ki jih navaja ta avtor, pri čemer omeni zanimivost iz dela hrvaške davčne uprave, da je bil v enem od primerov v letu 2000 odmerjen davek za leto 1968 (prav tam, str. 888, op. 20).

<sup>203</sup> Peti odstavek 63. člena Zakona o porezu na dohodak.

Davčna uprava med zbiranjem podatkov in njihovo primerjavo [...] ugotovi, da viri za premoženje fizičnih oseb niso dokazani, bo na tej podlagi v skladu s 33.a členom tega Zakona določila drugi dohodek.«<sup>204</sup>), to pa je potrdilo v svoji odločbi tudi Ustavno sodišče Republike Hrvaške.<sup>205</sup>

Navsezadnje pa je tudi pred uveljavitvijo te določbe o 40-odstotni obdavčitvi davčni zavezanec imel prihodke, za katere je moral pričakovati, da bodo obdavčeni (to, da jih ni prijavljal in da je upal, da ne bodo obdavčeni, ni pravno relevantno, vsaj v njegovo korist ne<sup>206</sup>). In glede na svoje siceršnje prihodke je lahko sklepal, da bo to obdavčeno po neki stopnji, ki je v praksi malo verjetno nižja od najvišje. Za primere pa, ko je aplicirana davčna stopnja višja, gre za posledico ne le dejstva, da si je sam kriv, da ni prijavil, sam si je kriv tudi, da ni niti naknadno uspel dokazati izvora. V skladu s tem se mi ne zdi sporno, da nosi posledice svojega z zakonom neskladnega ravnanja, za katerega mu je zakonodajalec ponudil tudi možnost odpustka. Navsezadnje pa je razlika med najnižjo in najvišjo stopnjo le 28 odstotnih točk, kar tudi – v primerjavi z našo absolutno davčno stopnjo – ni nesorazmerno veliko.

Zanimivost hrvaške ureditve je tudi možnost, ki jo ima hrvaška davčna uprava od oktobra leta 2013, in sicer da na svojih spletnih straneh objavi seznam davčnih zavezancev, ki jim je bila izdana v tistem letu izvršljiva odločba na podlagi obravnavanega instituta iz 63. člena Zakona o porezu na dohodek.<sup>207</sup> Seznam vsebuje ime in priimek ter letnico rojstva davčnega zavezanca, obdobje, v katerem je bil dohodek ustvarjen, in znesek na tej podlagi

---

<sup>204</sup> Tretji odstavek 63. člena Zakona o porezu na dohodek. Prevod K. E.

<sup>205</sup> Odločba Ustavnega sodišča Republike Hrvaške, št. U-I-1023/1999 z dne 23. februarja 2000. Na voljo je na <[http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2000\\_03\\_26\\_529.html](http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2000_03_26_529.html)> (30. 8. 2016). Ustavno sodišče je v tem primeru presojalo ustavnost določbe zakona o obdavčenju prometa z nepremičninami, v skladu s katero je moral davčni zavezanec, ki ni pravočasno prijavil davka na promet nepremičnin, plačati še 20-odstotni pribitek na ta davek, povečani davek pa ni mogel znašati manj kot 1.000 hrvaških kun. V obrazložitvi je zapisalo, da tak »kaznovalni« davek nasprotuje smislu in namenu obdavčenja ter tudi načelu sodelovanja pri financiranju javnih izdatkov v skladu z gospodarsko sposobnostjo ter načeloma enakosti in pravičnosti davčnega sistema v smislu določbe 51. člena Ustave Republike Hrvaške.

<sup>206</sup> Glej tudi prvi odstavek 9. člena Opčeg poreznog zakona, ki določa, da mora biti davčni zavezanec dobroveren.

<sup>207</sup> Četrty odstavek 58. člena Zakona o porezu na dohodek.

ugotovljenega dohodka.<sup>208</sup> V posebnih primerih lahko objavijo celo natančen datum rojstva in ime staršev takega davčnega zavezanca.<sup>209</sup> Razlog za odstop od načela varovanja davčne tajnosti<sup>210</sup> je jasen, tj. generalna prevencija in opozorilo davčnim zavezancem, da bodo, če ne bodo znali dokazati virov za pridobitev svojega premoženja, (negativno) izpostavljeni v javnosti.

### *5.2.2. Veljavna ureditev v Srbiji – posebnosti obdavčitve glede cenitve dohodkov fizičnih oseb*

Ustava Republike Srbije ima zanimivo (izrecno) določbo, da je odvzem ali omejevanje (rabe) premoženja zaradi obdavčitve in drugih dajatev ali kazni dovoljeno samo v skladu z zakonom.<sup>211</sup> To sicer ni nenavadno po vsebini, je pa zanimivo, da so se odločili to določbo v povezavi z davki zapisati izrecno in jo povzdigniti na raven ustavnega načela, kar Popović<sup>212</sup> pojasnjuje s tem, da je bila v nekdanjih socialističnih državah razširjena praksa, da se davki uvajajo z akti izvršilne veje oblasti, ne zakonodajalca.

Ustava Republike Srbije nadalje določa, da je obveznost plačevanja davkov in drugih dajatev splošna in da temelji na ekonomski moči zavezanca.<sup>213</sup>

V Srbiji ureja cenitev davčne osnove za davek od dohodka fizičnih oseb 59. člen Zakona o poreskom postopku i poreskoj administraciji.<sup>214</sup> Ta določa dve metodi ocene davčne osnove:

---

<sup>208</sup> Prav tam.

<sup>209</sup> Prav tam.

<sup>210</sup> 8. člen Općeg poreznog zakona. Več o davčni tajnosti na Hrvaškem v T. Rogić Lugarić, nav. delo, str. 834–843.

<sup>211</sup> Četrti odstavek 58. člena Ustave Republike Srbije (Službeni glasnik Republike Srbije, št. 98/2006).

<sup>212</sup> D. Popović, nav. delo (1997), str. 298-299.

<sup>213</sup> 91. člen Ustave Republike Srbije. Glej tudi M. Pajvančič, nav. delo, str. 112, in D. Popović, nav. delo (1997), str. 298. Ustavno sodišče Republike Srbije je ob tem v svoji odločbi pojasnilo, da Ustava Republike Srbije ne določa meril za opredelitev te ekonomske moči zavezanca, zato je za reševanje tega vprašanja pooblaščen pravni subjekt, ki je pooblaščen, da s svojim aktom določi višino davkov. Glej odločbo Ustavnega sodišča Republike Srbije, št. U 171/94 z dne 3. novembra 1994.

<sup>214</sup> Službeni glasnik RS, št. 80/2002, 84/2002 – popr., 23/2003 – popr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 – popr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 – popr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 – avtentična razlaga,

metodo parifikacije (za opravljanje dejavnosti)<sup>215</sup> in metodo navzkrižne ocene davčne osnove, tj. *unakrsne procene poreske osnove* (za dohodek fizičnih oseb<sup>216</sup>).<sup>217</sup>

Metoda navzkrižne ocene davčne osnove se uporabi, kadar davčna uprava davčne osnove ne more ugotoviti na podlagi podatkov iz davčne napovedi, poslovnih knjig in evidenc<sup>218</sup> ali z uporabo drugih dokaznih sredstev.<sup>219</sup> Primarni način ugotovitve davčne osnove je torej z upoštevanjem dejanskih podatkov glede vrste in višine dohodka (načelo materialne resnice, po katerem se dejstva ugotovijo s stopnjo prepričanja), šele če to ni mogoče, pa se davčna osnova ugotovi z oceno (odstop od načela materialne resnice, po katerem se dejstva ugotovijo s stopnjo verjetnosti).<sup>220</sup>

Z uveljavitvijo tega zakona in ob uvedbi instituta posebnega načina obdavčitve (1. januar 2003) je zakonodajalec predpisal prehodno ureditev, in sicer v 186. členu Zakona o poreskom postopku i poreskoj administraciji, kateremu je bil pozneje dodan še 186.a člen. Vse fizične osebe (in podjetniki), katerih vrednost premoženja v Srbiji in na tujem je znašala več kot 20 milijonov srbskih dinarjev,<sup>221</sup> so morale do 1. novembra 2003 prijaviti vse premoženje v evidenco skupnega premoženja.<sup>222</sup> Fizičnim osebam, katerih vrednost premoženja je znašala med 10 in 20 milijoni dinarjev, pa je prijavo premoženja le omogočal in niso imele te dolžnosti.<sup>223</sup> Ta prijava je bila predpisana izrecno zaradi izvedbe navzkrižne ocene davčne osnove<sup>224</sup> oziroma odmere davka od neprijavljenih dohodkov.<sup>225</sup>

---

112/2015 in 15/2016. Na voljo je na [www.paragraf.rs/propisi/zakon\\_o\\_poreskom\\_postopku\\_i\\_poreskoj\\_administraciji.html](http://www.paragraf.rs/propisi/zakon_o_poreskom_postopku_i_poreskoj_administraciji.html) (11. 12. 2015).

<sup>215</sup> Glej 58.a člen Zakona o poreskom postopku i poreskoj administraciji.

<sup>216</sup> Prvi odstavek 59. člena Zakona o poreskom postopku i poreskoj administraciji.

<sup>217</sup> I. Bulatović, nav. delo, str. 148. Zakon o porezu na dohodek građana (več o tem v nadaljevanju) opredeljuje prav posebej oceno davčne osnove za primere oseb, ki delujejo pri estradnem programu zabavne in narodne glasbe ali drugega zabavnega programa (60. člen), kar je očitno odraz življenjske resničnosti v Srbiji, vsaj v času sprejemanja tega zakona.

<sup>218</sup> Četrty odstavek 55. člena Zakona o poreskom postopku i poreskoj administraciji.

<sup>219</sup> M. Vranješ, nav. delo, str. 224.

<sup>220</sup> I. Bulatović, nav. delo, str. 148–150, in J. Podlipnik, nav. delo (2014b), str. 889.

<sup>221</sup> Zgolj informativno: po tečaju z dne 1. januarja 2007 (podatki za čas pred tem datumom na spletnih straneh Banke Slovenije niso na voljo), tj. 1 EUR = 79,1122 RSD je meja postavljena na 252.800 evrov ([www.bsi.si/podatki/eksot-tec.asp](http://www.bsi.si/podatki/eksot-tec.asp)) (16. 11. 2015)).

<sup>222</sup> Prvi odstavek 186. člena Zakona o poreskom postopku i poreskoj administraciji.

<sup>223</sup> Tretji odstavek 186. člena Zakona o poreskom postopku i poreskoj administraciji.

S tem so v Srbiji rešili težavo, na katero je pri nas opozarjal del stroke,<sup>226</sup> saj so fizične osebe s prijavo izkazale, da so na dan uveljavitve zakona imele premoženje. Če prijave niso oddale, se je v zakonu izrecno določilo, da se bo navzkrižna ocena davčne osnove aplicirala na celotno premoženje fizične osebe.<sup>227</sup> Za potrebe izračuna pa so izhajali iz tega, da je znašala vrednost premoženja davčnega zavezanca na dan 1. januar 2003 nič dinarjev.<sup>228</sup> Davčni zavezanci, ki prijave niso izvedli, so oziroma bi lahko imeli težave pri dokazovanju izvora premoženja, ki so ga imeli pred 1. januarjem 2003.

Davčno osnovo za navzkrižno oceno davčne osnove določa Zakon o poreskom postopku i poreskoj administraciji v drugem odstavku 59. člena, in sicer se ta izračuna kot razlika med vrednostjo premoženja na začetku in na koncu koledarskega leta, zmanjšana za znesek prijavljenega dohodka in vrednost premoženja, pridobljenega z dedovanjem, obdarovanjem ali na drugačen zakonit neobdavčen način, pa tudi za znesek dohodkov, ki so sicer obdavčeni z davkom od dohodka fizičnih oseb, vendar niso predmet letnega davka, ampak so v letu, glede katerega teče postopek ocene davčne osnove, obdavčeni le cedularno,<sup>229</sup> če davčni zavezanec ali druga oseba to navede in dokaže z materialnimi dokazi.<sup>230</sup>

Osebna poraba ni v zakonu nikoli omenjena, je pa omenjena v Pravilniku o načinu i postopku utvrđivanja poreske osnovice poreza na dohodak građana na neprijavljene prihode unakrsnom procenom. Ta v 3. členu pravi, da se davčna osnova z navzkrižno oceno določa kot razlika

---

<sup>224</sup> Peti odstavek 186. člena Zakona o poreskom postopku i poreskoj administraciji.

<sup>225</sup> J. Podlipnik, nav. delo (2014b), str. 889, op. 21.

<sup>226</sup> Glej K. Fidermuc, nav. delo (pogovor z Ivanom Simičem).

<sup>227</sup> Sedmi odstavek 186. člena Zakona o poreskom postopku i poreskoj administraciji.

<sup>228</sup> Peti odstavek 12. člena Pravilnika o načinu i postopku utvrđivanja poreske osnovice poreza na dohodak građana na neprijavljene prihode unakrsnom procenom (Službeni glasnik Republike Srbije, št. 61/06). Na voljo je na <[www.poreskauprava.gov.rs/sr/o-nama/pravilnici/141/pravilnik-o-nacinu-i-postopku-utvrđivanja-poreske-osnovice-poreza-na-dohodak-gradjana-na-neprijavljene-prihode-unakrsnom-procenom.html](http://www.poreskauprava.gov.rs/sr/o-nama/pravilnici/141/pravilnik-o-nacinu-i-postopku-utvrđivanja-poreske-osnovice-poreza-na-dohodak-gradjana-na-neprijavljene-prihode-unakrsnom-procenom.html)> (17. 11. 2015).

<sup>229</sup> Srbski sistem obdavčitve fizičnih oseb je v osnovi cedularni sistem, manjši del davčnih zavezanec pa plačuje tudi letni davek. D. Popović, nav. delo (2011), str. 309-310. »Pri izračunu tega t. i. komplementarnega davka, ki se plača poleg cedularnega davka, cedularni davki ne zmanjšujejo davčne osnove za letni (komplementarni) davek na dohodek fizičnih oseb, ki ga plačujejo le osebe z višjimi letnimi dohodki iz naslova odvisnega dela, samostojne dejavnosti, pravic intelektualne lastnine, nepremičnega premoženja, oddajanja premičnin v najem, zavarovanja oseb, športnikov in športnih strokovnjakov, drugih prihodkov.« J. Podlipnik, nav. delo (2014b), str. 889, op. 22.

<sup>230</sup> M. Kulić, nav. delo, str. 126.



med vrednostjo neto premoženja na koncu in začetku koledarskega leta, za katerega se davčna osnova določa, povečana za ocenjene izdatke za zasebne potrebe in zmanjšana za višino prijavljenega dohodka za koledarsko leto.<sup>231</sup> Na prvi pogled bi se zdelo, da torej dohodek vključuje tudi zasebno potrošnjo, a nato pravilnik v tretjem odstavku 4. člena določa, da znašajo ocenjeni izdatki za zasebne potrebe (zasebna potrošnja) za koledarsko leto, v smislu pravilnika, nič dinarjev.

Zakon o poreskom postopku i poreskoj administraciji nadalje v tretjem odstavku 59. člena predpisuje, kaj spada v premoženje za potrebe te ceditve:

- nepremičnine (stanovanje, hiša, poslovna zgradba in prostori, garaža, zemljišče itd.),
- delnice in poslovni deleži v pravnih osebah,
- oprema za opravljanje samostojne dejavnosti,
- motorna vozila, plovila in letéča prevozna sredstva,
- bančne vloge in gotovina,
- druge premoženjske pravice.

V postopku mora davčni organ ugotoviti vrednost celotnega premoženja po stanju na dan 1. januarja leta, za katero se ugotavlja davčna obveznost, in vrednost premoženja na koncu istega koledarskega leta po stanju na dan 31. decembra, povečana za vrednost premoženja, ki je bilo v tem koledarskem letu pridobljeno in odsvojeno, kot tudi za sredstva, ki jih je davčni zavezanec porabil za nakup premoženja, katerih formalni lastniki so tretje osebe.<sup>232</sup>

Neprijavljeni dohodek (davčna osnova) se obdavčuje kot drugi dohodek po Zakonu o porezu na dohodak građana,<sup>233</sup> normirani stroški pa ne zmanjšujejo davčne osnove.<sup>234</sup> Na podlagi prvega odstavka 86. člena v povezavi s 7. točko prvega odstavka 3. člena ter 81. in 85. členom

---

<sup>231</sup> Prav tam.

<sup>232</sup> Glej tudi Mišljenje Ministarstva finansija, br. 414-00-00140/2007-04 z dne 17. septembra 2007.

<sup>233</sup> Službeni glasnik Republike Srbije, št. 24/2001, 80/2002, 80/2002 – dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 – popr., 31/2009, 44/2009, 18/2010, 50/2011, 91/2011 – odl. US, 7/2012 – usklajeni den. zneski, 93/2012, 114/2012 – odl. US, 8/2013 – usklajeni den. zneski, 47/2013, 48/2013 – popr., 108/2013, 6/2014 – usklajeni den. zneski, 57/2014, 68/2014 – dr. zakon, 5/2015 – usklajeni den. zneski, 112/2015 i 5/2016 – usklajeni den. zneski. Na voljo je na <[http://paragraf.rs/propisi/zakon\\_o\\_porezu\\_na\\_dohodak\\_gradjana.html](http://paragraf.rs/propisi/zakon_o_porezu_na_dohodak_gradjana.html)> (19. 11. 2016).

<sup>234</sup> J. Podlipnik, nav. delo (2014b), str. 891.

Zakona o porezu na dohodek građana znaša davčna stopnja 20 odstotkov davčne osnove,<sup>235</sup> kar pa ne pomeni, da ne zapade v plačilo za letni davek, tj. teorija meni, da morajo biti obdavčeni tudi s komplementarnim letnim davkom in ne samo cedularno, kar da je v skladu z drugim odstavkom 91. člena Ustave Republike Srbije,<sup>236</sup> ki določa, da je dolžnost plačevanja davkov in drugih prispevkov splošna in da temelji na ekonomski moči posameznika.<sup>237</sup>

Srbska zakonodaja v nasprotju s hrvaško ne predvideva javne objave podatkov o davčnih zavezancih, ki jim je bil odmerjen davek od neprijavljenih dohodkov.

### *5.2.3. Veljavna ureditev v Makedoniji – posebnosti obdavčitve nenapovedanih prihodkov fizičnih oseb*

V Makedoniji je ureditev vsaj glede davčne stopnje podobna tisti, ki jo imamo v Sloveniji, tj. je davčna stopnja za odmero davka od neprijavljenih prihodkov 70 odstotkov.<sup>238</sup>

V 94.a do 94.e členih Zakona za personalniot danok na dohod<sup>239</sup> je predpisan poseben davek s posebno davčno osnovo in davčno stopnjo. Uveden je bil z novelo leta 2005, v obrazložitvi pa je predlagatelj zapisal, da sta nov postopek in institut potrebna zaradi pravilnega določanja davka na dohodke fizičnih oseb ter v duhu velikih naporov Vlade Republike Makedonije za boj proti korupciji in kriminalu.<sup>240</sup>

---

<sup>235</sup> Neznani avtor, nav. delo (Komentar novog pravilnika ..., 2012), str. 1.

<sup>236</sup> Službeni glasnik Republike Srbije, št. 98/2006. Na voljo je na <[http://paragraf.rs/propisi/ustav\\_republike\\_srbije.html](http://paragraf.rs/propisi/ustav_republike_srbije.html)> (20. 11. 2015).

<sup>237</sup> D. Popović, nav. delo (2011), str. 145, kar potrjuje tudi J. Podlipnik, nav. delo (2014b), str. 891.

<sup>238</sup> Glej 94.e člen Zakona za personalniot danok na dohod in Republic of Macedonia State Commission for Prevention of Corruption, str. 32.

<sup>239</sup> Služben vesnik na Republika Makedonija, št. 80/93, 3/94 – popr., 70/94, 71/96, 28/97, 8/01, 50/01, 52/01 – popr., 2/02, 44/02, 96/04, 120/05, 52/06, 139/06, 6/07 – popr., 160/07, 159/08, 20/09, 139/09, 171/2010, 135/2011, 166/2012, 187/2013, 13/2014, 116/2015 in 129/2015. Prečiščeno besedilo zakona (v cirilici) je na voljo na <[http://sstwins.com.mk/Personalen\\_danok.pdf](http://sstwins.com.mk/Personalen_danok.pdf)> (19. 12. 2015).

<sup>240</sup> Predlog zakona (str. 2), ki je na voljo na <[https://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKEwj12\\_jD6MPMAhXEQ BQKHV37C90QFggnMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.sobranie.mk%2Fwbstorage%2Ffiles%2F117-10-1.doc&usq=AFQjCNHB8D15uK9Lm8kzwt4pIwzllcs5ZA&cad=rja](https://www.google.si/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKEwj12_jD6MPMAhXEQ BQKHV37C90QFggnMAE&url=http%3A%2F%2Fwww.sobranie.mk%2Fwbstorage%2Ffiles%2F117-10-1.doc&usq=AFQjCNHB8D15uK9Lm8kzwt4pIwzllcs5ZA&cad=rja)> (20. 12. 2015).

V skladu z določbo 94.a člena Zakona za personalniot danok davčna uprava, če ugotovi ali zazna, da ima fizična oseba premoženje ali razpolaga s sredstvi, ki so višja od sporočenih, ali pa premoženje v imetništvu in razpoložljiva sredstva ne izvirajo od obdavčenih oziroma dovolj obdavčenih prihodkov oziroma izvirajo iz prihodkov, katerih vir ni znan, začne postopek za odmero davka na to premoženje oziroma prihodke.<sup>241</sup> V tem postopku davčna uprava zavezanca pozove, da predloži dokaze o izvoru sredstev, s katerimi je pridobil to premoženje oziroma s katerimi razpolaga.<sup>242</sup> Na sklep o začetku postopka se lahko davčni zavezanec pritoži na Ministrstvo za finance Republike Makedonije.<sup>243</sup>

Davčna osnova za davek na neprijavljen dohodek je določena kot razlika med vrednostjo premoženja (ob pridobitvi<sup>244</sup>) in dokazano višino sredstev, ki jih je davčni zavezanec imel za njegovo pridobivanje.<sup>245</sup> Dokazno breme je na strani osebe, katere premoženje se preiskuje, ta pa mora davčni upravi predložiti tudi dokaze o izvoru finančnih sredstev, s katerimi je pridobila osebno premoženje in sredstva, ter tudi o izvoru sredstev, ki jih imajo na razpolago člani njene družine.<sup>246</sup>

Slovenska ureditev je torej širša, saj se neprijavljen dohodek ugotavlja tudi na podlagi podatkov o zasebni potrošnji v obravnavanem obdobju, medtem ko ugotavljajo v Makedoniji dohodek le na podlagi povečanja premoženja. V Makedoniji torej formula » $D = C + \Delta NW$ « ne velja v celoti.

V Makedoniji ima davčna uprava pravico objaviti imena tistih z davčnim dolgom nad 2.000 evrov za fizične osebe in nad 5.000 evri za pravne osebe,<sup>247</sup> pod kar je mogoče šteti tudi tiste z neprijavljenimi prihodki v taki višini.

---

<sup>241</sup> Prvi odstavek 94.a člena Zakona za personalniot danok na dohod.

<sup>242</sup> Drugi odstavek 94.a člena Zakona za personalniot danok na dohod.

<sup>243</sup> 94.b člen Zakona za personalniot danok na dohod.

<sup>244</sup> Predlog sprememb in dopolnitev Zakona o davčnem postopku, EVA: 2013-1611-0077, str. 16.

<sup>245</sup> 94.d člen Zakona za personalniot danok na dohod.

<sup>246</sup> Predlog sprememb in dopolnitev Zakona o davčnem postopku, EVA: 2013-1611-0077, str. 15-16.

<sup>247</sup> Center for Research and Policy Making, nav. delo, str. 5.

Če je ugotovljeno, da se je premoženje bistveno povečalo, davčna uprava naznani sum storitve kaznivega dejanja s predložitvijo kazenske ovadbe zoper to osebo na pristojno državno tožilstvo.<sup>248</sup>

Makedonsko ustavno sodišče ustavnosti 70-odstotne davčne stopnje še ni ocenjevalo, o morebitni (ne)spornosti tako visoke davčne stopnje tudi ni odločitev drugih makedonskih sodišč, prav tako pa o tem vprašanju še ni bilo objav teoretičnih razprav.<sup>249</sup>

#### *5.2.4. Veljavna ureditev v Avstriji – uporaba metode cenitve pri ugotovitvi, da fizična oseba razpolaga s sredstvi oziroma potrošnjo, ki presega njene dohodke*

V Avstriji zakonodajalec ni posebej uredil obdavčitve neprijavljenih dohodkov fizičnih oseb (nima posebnih materialnih ali procesnih določb), kljub temu pa davčni organ lahko oziroma mora odmeriti davek fizični osebi, če ugotovi nesorazmerje med njihovimi obdavčenimi in davka prostimi viri ter premoženjem in porabo.<sup>250</sup> Avstrijski zakonodajalec se je namreč – v okviru svoje zakonodajne diskrecije – odločil, da bo namenil večji pomen načelu pravne pravilnosti (materialne resnice) kot zaupanju davčnega zavezanca v dokončnost davčne odločbe.<sup>251</sup>

Ureja pa splošni (zvezni) davčni predpis v Avstriji, tj. zakon o davčnem postopku (Bundesabgabenordnung<sup>252</sup>), institut cenitve davčne osnove, in sicer v svojem 184. členu. Ta

---

<sup>248</sup> Predlog sprememb in dopolnitev Zakona o davčnem postopku, EVA: 2013-1611-0077, str. 16.

<sup>249</sup> Z. Kocovski, nav. delo.

<sup>250</sup> M. Maučec, nav. delo (2012a), str. 115. Avtor ugotavlja, da nudi slovenska zakonodaja večjo materialno in procesno določenost kot avstrijska: »Ta večja določenost v naši zakonodaji izraža neko nezaupanje v samo državo, posledično tudi v izvajalce davčno (upravnih) postopkov, ki so posledica stanja v sami družbi.«

<sup>251</sup> T. Ehrke-Rabel, nav. delo, str. 22.

<sup>252</sup> BGBl. št. 194/1961, 201/1965, 141/1966, 134/1969, 224/1972, 262/1972, 577/1973, 472/1974, 787/1974, 667/1976, 48/1977, 320/1977, 151/1980, 336/1981, 620/1981, 201/1982, 587/1983, 409/1984, 531/1984, 557/1985, 325/1986, 73/1987, 312/1987, 663/1987, 412/1988, 660/1989, 10/1991, 457/1991, 695/1991, 448/1992, 449/1992, 648/1992, 12/1993, 257/1993, 583/1993, 694/1993, 818/1993, 611/1994, 680/1994, 681/1994, 682/1994, 50/1995, 201/1996, 411/1996, 797/1996, 70/1997, 9/1998, 28/1999, 106/1999, 164/1999, 142/2000, 59/2001, 144/2001, 84/2002, 97/2002, 132/2002, 155/2002, 71/2003, 124/2003, 57/2004, 180/2004, 2/2005, 161/2005, 99/2006, 100/2006, 143/2006, 24/2007, 99/2007, 2/2008, 65/2008, 85/2008, 20/2009,

določa, da mora davčni organ, če ne more določiti oziroma izračunati davčne osnove na podlagi dejanskih podatkov, opraviti cenitev, pri čemer upošteva vse okoliščine, ki so pomembne za cenitev.<sup>253</sup> To pa se zgodi še posebej takrat, ko davčnemu zavezancu ne uspe predložiti ustreznih podatkov in/ali pojasniti okoliščin, ki so ključne za določitev davčne osnove,<sup>254</sup> tj. ko mu ne uspe pojasniti, na kakšen način se mu je povečalo premoženje<sup>255</sup> oziroma ko se njegovi življenjski stroški ne skladajo z dohodki<sup>256</sup>.<sup>257</sup> Ta vrsta davčne osnove naj bi se imenovala »nepojasneni prejemki – prihodki«,<sup>258</sup> nezmožnost ugotovitve dejanske davčne osnove pa je torej temeljni objektivni pogoj, ki mora biti izpolnjen za izvedbo cניתve davčne osnove.<sup>259</sup>

Cenitev je torej treba opraviti takrat, ko davčni zavezanec zahtevi organa, naj dopolni nepopolne podatke in odpravi dvome, ne ugotovi, ko odkloni informacije o dejstvih, ki se zdijo dvomljiva, ali pa zahtevo po pojasnilu zaradi dvomov v pravilnost v napovedi navedenih podatkov ne izpolni, ne izpolni v zadostni meri ali pravilno, pa tudi v primerih, ko ne dovoli vpogleda v dokumentacijo.<sup>260</sup>

Cenitev davčne osnove je sekundarna metoda, tj. pride v poštev subsidiarno, če ni mogoče natančno določiti davčne osnove (načelo subsidiarnosti cניתve).<sup>261</sup> Po stališču avstrijske teorije je namreč cenitev skrajni ukrep (lat. *ultima ratio*), ki naj se izvede, če obstaja objektivna nezmožnost ugotoviti davčno osnovo na podlagi dejanskih podatkov in ne, če

---

52/2009, 135/2009, 9/2010, 34/2010, 58/2010, 105/2010, 111/2010, 76/2011, 112/2011, 22/2012, 112/2012, 14/2013, 70/2013, 13/2014, 40/2014, 105/2014, 118/2015, 160/2015, 163/2015 in 77/2016. Čistopis je na voljo na <<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003940>> (5. 9. 2016).

<sup>253</sup> Prvi odstavek 184. člena Bundesabgabenordnung. Glej tudi T. Ehrke-Rabel, nav. delo, str. 388.

<sup>254</sup> Drugi odstavek 184. člena Bundesabgabenordnung.

<sup>255</sup> Sodba avstrijskega upravnega sodišča, opr. št. 2004/15/0094, z dne 8. februarja 2007.

<sup>256</sup> Sodba avstrijskega upravnega sodišča, opr. št. 95/13/0083, z dne 24. februarja 1998.

<sup>257</sup> W. Doralt in drugi, nav. delo (2013), str. 125-126; T. Ehrke-Rabel, nav. delo, str. 388.

<sup>258</sup> M. Maučec, nav. delo (2012a), str. 53.

<sup>259</sup> C. Ritz in drugi, nav. delo, str. 174.

<sup>260</sup> M. Maučec, nav. delo (2012a), str. 53.

<sup>261</sup> <<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003940>> (20. 2. 2016), str. 44.

obstajajo zgolj določene dejanske ali pravne omejitve, ki ugotavljanje dejanske davčne osnove (zgolj) nekoliko otežujejo.<sup>262</sup>

Cenitev davčne osnove tudi ni kaznovanje davčnega zavezanca.<sup>263</sup> Namen cenitve je čim bolj se približati resnični davčni osnovi, v skladu s tem pa so davčni organi načeloma svobodni pri izbiri metode cenitve<sup>264</sup> oziroma pri kombinaciji metod, ki jih uporabijo za določitev davčne osnove, morajo pa izbrati tisto metodo oziroma kombinacijo metod, ki jim omogoča ugotovitev davčne osnove, ki bi bila čim bližje dejanski osnovi.<sup>265</sup> Taka usmeritev je zelo v duhu siceršnje avstrijske ureditve na davčnem področju, ki je zelo naklonjena in odprta servisiranju davčnih zavezancev.<sup>266</sup>

Ena od možnih metod cenitve davčne osnove (fizičnih oseb), ki jih lahko uporabi davčni organ v Avstriji, je tudi cenitev preko t. i. (nepojasnjene) prirasta premoženja v nekem časovnem obdobju, tako da se primerja dohodek tega obdobja ter poraba in spremembe v obsegu premoženja.<sup>267</sup> Ta metoda cenitve temelji na logičnem sklepanju, da lahko davčni zavezanec v nekem obdobju poveča svoje premoženje le iz obdavčljivih in davka prostih virov.<sup>268</sup>

Avstrijska ureditev ne pozna posebne davčne stopnje za tako ugotovljene dohodke in s cenitvijo določeni dohodki ne spadajo v okvir »drugih dohodkov« oziroma posebne vrste dohodkov, temveč mora davčni organ pri odmeri davka po opravljeni cenitvi ugotoviti, v katero vrsto dohodka spada tako ugotovljeni dohodek.<sup>269</sup> Zgolj v primerih, ko se res ne more zanesljivo ugotoviti, za katero vrsto dohodka gre, ga lahko davčni organ prišteje k tisti vrsti dohodka, iz katerega najverjetneje izvira prirast premoženja.<sup>270</sup> Dohodki fizičnih oseb so v

---

<sup>262</sup> C. Ritz, nav. delo, str. 519.

<sup>263</sup> W. Doralt in drugi, nav. delo (1996), str. 245.

<sup>264</sup> Sodba avstrijskega upravnega sodišča, opr. št. 2004/17/0150, z dne 27. aprila 2006.

<sup>265</sup> C. Ritz in drugi, nav. delo, str. 174.

<sup>266</sup> M. Wakounig, nav. delo (1998), str. 10.

<sup>267</sup> C. Ritz, nav. delo, str. 522.

<sup>268</sup> M. Wakounig, nav. delo (1998), str. 70.

<sup>269</sup> W. Doralt in drugi, nav. delo (2013), str. 127.

<sup>270</sup> M. Wakounig, nav. delo (1998), str. 71.

Avstriji obdavčeni sintetično,<sup>271</sup> davčna stopnja pa je določena v 33. členu Zakona o davku od osebnih prejemkov (Einkommensteuergesetz<sup>272</sup>) in narašča progresivno, od 0 do 50 odstotkov.<sup>273</sup> Zanimivo je, da vsebuje Einkommensteuergesetz še posebno določbo v prvem odstavku 33. člena, in sicer da je davčna stopnja za dohodke nad enim milijonom evrov v letu 2016 55 odstotkov.

Metodo nepojasnjene prirasta premoženja je zaradi verjetnostno bolj pravilnih rezultatov smiselno uporabiti za cenitev v daljšem časovnem obdobju vsaj nekaj let. Kljub temu pa je dohodke še vedno treba razdeliti po obdobjih pregleda oziroma davčnih letih: primarno glede na to, kako so bili dohodki dejansko pridobljeni, če pa to ni mogoče, pa enakomerno po letih.<sup>274</sup>

---

<sup>271</sup> Sintetični davki so tisti davki, s katerimi se obdavčuje skupna ekonomska moč davčnega zavezanca, pri obdavčenju pa se upoštevajo tudi osebne značilnosti zavezanca, tj. tiste njegove okoliščine oziroma lastnosti, ki jih davčna zakonodaja obravnava kot relevantne za obdavčenje (npr. zakonski stan, število otrok). B. Jelčić, nav. delo, str. 276.

<sup>272</sup> BGBl. št. 194/1961, 201/1965, 141/1966, 134/1969, 224/1972, 262/1972, 577/1973, 472/1974, 787/1974, 667/1976, 48/1977, 320/1977, 151/1980, 336/1981, 620/1981, 201/1982, 587660/1989, 257/1990, 281/1990, 10/1991, 28/1991, 412/1991, 458/1991, 695/1991, 699/1991, 44/1992, 99/1992, 312/1992, 314/1992, 448/1992, 449/1992, 698/1992, 12/1993, 253/1993, 254/1993, 532/1993, 694/1993, 818/1993, 314/1994, 680/1994, 681/1994, 21/1995, 50/1995, 297/1995, 499/1995, 201/1996, 411/1996, 417/1996, 600/1996, 755/1996, 797/1996, 798/1996, BGBl. I št. 39/1997, 122/1997, 128/1997, 130/1997, 9/1998, 30/1998, 31/1998, 49/1998, 79/1998, 126/1998, 28/1999, 48/1999, 106/1999, 194/1999, 13/2000, 21/2000, 29/2000, 71/2000, 79/2000, 142/2000, 2/2001, 47/2001, 59/2001, 103/2001, 144/2001, 7/2002, 54/2002, 68/2002, 78/2002, 84/2002, 100/2002, 132/2002, 155/2002, 165/2002, 1/2003, 4/2003, 10/2003, 22/2003, 71/2003, 80/2003, 124/2003, 133/2003, 51/2004, 57/2004, 102/2004, 130/2004, 180/2004, 8/2005, 34/2005, 35/2005, 36/2005, 45/2005, 103/2005, 104/2005, 112/2005, 115/2005, 161/2005, 99/2006, 100/2006, 101/2006, 109/2006, 134/2006, 151/2006, 155/2006, 3/2007, 24/2007, 45/2007, 99/2007, 100/2007, 102/2007, 104/2007, 2/2008, 44/2008, 65/2008, 82/2008, 85/2008, 133/2008, 137/2008, 140/2008, 26/2009, 27/2009, 52/2009, 61/2009, 79/2009, 101/2009, 135/2009, 151/2009, 9/2010, 29/2010, 34/2010, 58/2010, 81/2010, 89/2010, 94/2010, 105/2010, 111/2010, 41/2011, 76/2011, 77/2011, 112/2011, 123/2011, 22/2012, 112/2012, 53/2013, 135/2013, 156/2013, 13/2014, 40/2014, 105/2014, 22/2015, 34/2015, 101/2015, 118/2015, 160/2015 in 163/2015. Čistopis je na voljo na <<https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10004570>> (21. 2. 2015).

<sup>273</sup> <[www.worldwide-tax.com/austria/austriataxes.asp](http://www.worldwide-tax.com/austria/austriataxes.asp)> (21. 2. 2016).

<sup>274</sup> M. Wakounig, nav. delo (1998), str. 159–163.

Če so bili postopki odmere za obravnavana obdobja že končani, je treba postopke tudi obnoviti, saj gre za ugotovitev novih dejstev (npr. dohodka), ki so obstajala že v trenutku izdaje veljavne odločbe, pa – ker davčnemu organu niso bila znana – niso bila upoštevana.<sup>275</sup> Subjektivnega in objektivnega roka za obnovo postopka po uradni dolžnosti avstrijski Bundesabgabenordnung ne določa, saj je pomembnejša od pravnomočnosti vsebinska pravilnost odločitve.<sup>276</sup> Je pa davčni organ omejen s potekom zastaralnega roka za odmero davka,<sup>277</sup> pri čemer je za davek od dohodkov splošni relativni zastaralni rok pet let, absolutni zastaralni rok pa deset let.<sup>278</sup> Za utajene davke ni razlike med absolutnim in relativnim rokom, tako da znaša zastaralni rok zanje deset let.<sup>279</sup>

V avstrijski zakonodaji ni predpisano, da bi se podatki o zavezancih, ki jim je bila odmerjen davek od dohodkov s cenitvijo (po metodi prirasta premoženja), javno objavili.<sup>280</sup>

### **5.3. *Kratka primerjava slovenske ureditve z ureditvami v izbranih tujih državah***

Skupna značilnost prikazanih ureditev je predpogoj za začetek postopka ugotavljanja neprijavljenih dohodkov s strani davčnega organa: ugotovitev povečanja premoženja v določenem obdobju, tega povečanja pa ni mogoče pripisati (obdavčenim ali davka prostim) virom, ki so jih fizične osebe ustrezno prijavile.<sup>281</sup> Slovenija in Avstrija upoštevata »v tej formuli« tudi porabo, medtem ko Srbija, Hrvaška in Makedonija ne. Razlog je v težkem ocenjevanju, tudi pri nas (in domnevam, tudi v Avstriji) pa se obdavčijo le večji zneski potrošnje, ki so navzven vidni oziroma drugače evidentirani (nabava prek kreditnih kartic, nakupi letalskih vozovnic ipd.).

Posebnost Slovenije in Hrvaške v primerjavi s Srbijo, Makedonijo in Avstrijo je, da zakonodaja predpisuje uporabo predstavljene ureditve, kadar premoženje oziroma potrošnja

---

<sup>275</sup> Glej W. Doralt in drugi, nav. delo (2011), str. 538.

<sup>276</sup> C. Ritz, nav. delo, str. 984.

<sup>277</sup> W. Doralt in drugi, nav. delo (2011), str. 543-544.

<sup>278</sup> J. Podlipnik, nav. delo (2014b), str. 894.

<sup>279</sup> Drugi odstavek 207. člena Bundesabgabenordnung.

<sup>280</sup> J. Podlipnik, nav. delo (2014b), str. 894.

<sup>281</sup> Prav tam, str. 894 in 895.



znatno oziroma večkratno presežata prijavljene dohodke. Neizpolnjevanje tega pogoja v Sloveniji in na Hrvaškem sicer ne pomeni, da cenitev davčne osnove preko prirasta premoženja in posledično odmera davka nista dopustna, a se v takem primeru ne uporabijo posebne določbe, temveč splošne določbe glede cenitve davčne osnove.<sup>282</sup>

Slovenija je edina od izbranih držav, pri kateri je za uporabo posebne ureditve pomembno le to, da fizična oseba dohodka ni prijavila, ni pa pomembna sama narava dohodka oziroma je onemogočeno, da bi davčni zavezanec dokazal vrsto dohodka, zaradi česar bi se mu posledično ta dohodek obdavčil glede na njegovo pravo naravo in dejanske okoliščine ter ne s cenitvijo.<sup>283</sup> Ta rešitev po mojem mnenju ni ustrezna, saj kaže na kaznovalni namen cenitve, hkrati pa bi moralo imeti načelo materialne resnice vedno prednost pred verjetnostjo, zato bi se davčna osnova morala ceniti le takrat, ko je ni mogoče ugotoviti na podlagi dejanskih podatkov.<sup>284</sup>

Slovenija, Hrvaška (od 1. januarja 2015) in Makedonija imajo za obdavčitev neprijavljenih dohodkov poseben davek, in sicer Hrvaška s 40-odstotno, Slovenija in Makedonija pa s 70-odstotno davčno stopnjo. Srbija in Avstrija te dohodke obdavčita z davkom na dohodek. V Avstriji so dohodki fizičnih oseb obdavčeni po progresivni lestvici, v Srbiji pa so posamezne vrste dohodkov sicer obdavčene proporcionalno, vendar pa so lahko obdavčene še z dodatnim (komplementarnim) davkom, če dohodki fizične osebe na letni ravni presežejo določen nivo, ki pa vsebuje progresivno lestvico; enako velja za neprijavljen dohodek.<sup>285</sup> Razlog za to, da imajo vse štiri države, ki so bile nekdanj del skupne države, posebna materialna in procesna pravila za ugotavljanje neprijavljenega dohodka, medtem ko uporablja Avstrija splošne določbe, vidi Podlipnik v stopnji davčne kulture davčnih zavezancev ter znanjem davčnih organov, da tudi prek splošnih določb dosežejo približno enake učinke, kot bi jih dosegli z uporabo posebnih predpisov.<sup>286</sup>

V Srbiji so za potrebe uporabe določb o cenitvi davčne osnove za obdavčitev dohodkov neznanega izvoda izhajali iz tega, da je znašala vrednost premoženja davčnega zavezanca na

---

<sup>282</sup> Prav tam.

<sup>283</sup> Primerjaj prav tam, str. 859.

<sup>284</sup> Enako prav tam.

<sup>285</sup> Primerjaj prav tam.

<sup>286</sup> Prav tam, str. 898.

dan 1. januar 2003 nič dinarjev, na Hrvaškem pa je bila z Zakonom o porezu na dohodek omejena uporaba obravnavanih določb za premoženje, ki je bilo pridobljeno pred 1. januarjem 2005. V preostalih državah tovrstne omejitve nisem zasledila.<sup>287</sup>

Hrvaška in Makedonija sta edini, ki predvidevata javno objavo podatkov o osebah, pri katerih je bil ugotovljen tak neobdavčen dohodek.

**Tabela 1:** Povzetek primerjave ureditev v Sloveniji, Srbiji, Hrvaški, Makedoniji in Avstriji<sup>288</sup>

	SLOVENIJA	HRVAŠKA	SRBIJA	MAKEDONIJA	AVSTRIJA
<b>Kot pogoj za izvedbo ceditve in pri izračunu dohodka se upošteva</b>	poraba in premoženje	premoženje	premoženje	premoženje	poraba in premoženje
<b>Poseben davek</b>	da	da	ne	da	ne
<b>Davčna stopnja</b>	70 odstotkov	40 odstotkov	cedularno (20 odstotkov in sintetično (če presega omejitve komplemetarnega davka)	70 odstotkov	po lestvici davka od dohodka fizičnih oseb
<b>Zastaralno obrobje</b>	10 let absolutno	3 leta relativno / 6 let absolutno	5 let relativno / 10 let absolutno	ni podatka	5 let relativno / 10 let absolutno oziroma zgolj 10 let absolutno, če je dokazana davčna utaja

<sup>287</sup> Res pa je, da je v Avstriji, glede na tradicijo davčnega urejanja, ta izostanek zelo verjetno posledica daljše tradicije instituta.

<sup>288</sup> Prilagojeno in dopolnjeno po J. Podlipnik, nav. delo (2014b), str. 897.

<b>Obnova</b>	nikoli	izjemoma da	le komplementarni davek	ni podatka	vedno
<b>Je dopustno dokazovati pravo naravo dohodkov?</b>	ne	da	da	ni znano	da
<b>Javna objava</b>	ne	da	ne	da	ne

Vir: lasten

## 6. ANALIZA USTAVNOSTI 70-ODSTOTNE DAVČNE STOPNJE

### 6.1. *Uvodno o ustavni spornosti davka od nenapovedanih dohodkov po ZDavP-2*

Ustavni temelj za obdavčitev sta pri nas določbi 146. in 147. člena Ustave RS. V skladu s 146. členom Ustave RS so davki temeljni vir za pridobivanje sredstev za uresničevanje nalog države, 147. člen Ustave RS pa opredeljuje fiskalno suverenost države, tj. pristojnost zakonodajalca za uvedbo davka ter za določitev njegovih značilnosti, kot sta na primer davčni zavezanec in davčna stopnja.<sup>289</sup>

Kot je v eni svojih odločb zapisalo Ustavno sodišče RS, mora občan v vlogi davčnega zavezanca »prenašati poseganje v svojo človekovo pravico iz 33. člena Ustave RS in njeno omejevanje zaradi zagotavljanja njenih funkcij, ki so hkrati v javnem interesu«<sup>290</sup> (67. člen Ustave RS), zato Ustava RS tako poseganje prepušča in ga nalaga izključno zakonodajalcu (147. člen Ustave RS), ta pa ga sme določati samo z zakonom (87. člen Ustave RS).<sup>291</sup>

V skladu s tem ima zakonodajalec pri izbiri davčnega predmeta in pri določitvi davčne osnove, davčne stopnje in davčnih oprostitev široko polje proste presoje, mora pa sprejeto odločitev dosledno – z vidika enakosti v obremenitvi – izpeljati in se ji brez utemeljenega razloga ne more odreči.<sup>292</sup> Celó v primerih namreč, ko sama Ustava RS dopušča urejanje določenih ustavnih pravic v zakonu, zakonodajalčevo pooblastilo ni neomejeno, saj to zahteva tudi načelo pravne države, kakor izhaja iz 2. člena Ustave RS.<sup>293</sup>

To izhaja tudi iz teorije stopnjevitosti pravnega reda, po kateri mora biti nižja stopnja (npr. zakon) v skladu z višjo (z ustavo) oblikovno in vsebinsko.<sup>294</sup> ZDavP-2 je moral tako sprejeti pristojni subjekt (Državni zbor RS), ki je moral to storiti v postopku, kakor ga predvideva Ustava RS, v vsebinskih mejah, ki jih opredeljuje Ustava RS. Predmet dvoma je glede na

---

<sup>289</sup> Sklep US RS, št. U-I-244/98 z dne 17. junija 1999, 3. točka obrazložitve.

<sup>290</sup> Odločba U-I-296/95 z dne 27. novembra 1997, 9. točka obrazložitve.

<sup>291</sup> Prav tam.

<sup>292</sup> Prav tam, sklicujoč se na odločbo US RS, št. U-I-9/98, z dne 22. januarja 1998 in z dne 16. aprila 1998 (Uradni list RS, št. 7/1998 in 39/1998 ter OdlUS VII, 74).

<sup>293</sup> Glej tudi T. Keresteš in M. Repas, nav. delo, str. 219.

<sup>294</sup> M. Pavčnik, nav. delo, str. 499.

postavljene teze dejstvo, ali je zakonodajalec pri oblikovanju instituta obdavčitve nenapovedanih dohodkov, konkretno s 70-odstotno davčno stopnjo, to storil v z Ustavo RS določenih okvirih, torej ob ustreznem upoštevanju ustavnih pravic posameznika.

Če povzeto apliciram na temo magistrske naloge, lahko ugotovim, da Ustava RS zakonodajalca ne omejuje in Ustavno sodišče RS zakonodajalca ne more omejiti pri izbiri dohodka kot predmeta obdavčitve, toda s tem, ko ga je izbral, mora upoštevati enakost obremenitve. Ker je dohodek (poleg premoženja in potrošnje) eden od možnih pokazateljev ekonomske moči (sposobnosti) davčnega zavezanca, gre za to, da mora zakonodajalec pri sprejemanju ureditve upoštevati načelo plačila davka po ekonomski sposobnosti (ang. *ability-to-pay principle*), o čemer bo več napisanega v nadaljevanju.

Davčni sistem ima lahko ekonomske, socialne in politične cilje.<sup>295</sup> Kovač zatrjuje, da se politični cilji obdavčevanja v modernih tržnih gospodarstvih redko formirajo,<sup>296</sup> sama pa menim, da to ne drži, saj se upošteva pri določanju davčnih olajšav in različnih davčnih stopenj, pri uporabi načela progresivnosti itd. denimo tudi socialne cilje, ki so kot del socialne politike stvar političnega diskurza in s tem političnega konsenza v neki družbi. Leta 1999 je bil denimo celo cilj načrtovane davčne reforme (vsaj proklamativno) večje upoštevanje elementa socialne pravičnosti.<sup>297</sup>

Pri določbah ZDavP-2 o obdavčenju nenapovedanih dohodkov se dejansko iz več razlogov zdi, da je zakonodajalec primarno izhajal iz drugih interesov in ne iz prizadevanja po zasledovanju splošnih načel davčnega prava. In to pri institutu obdavčitve nenapovedanih dohodkov, ki že sam po sebi nosi nekaj značilnosti, ki pomenijo odstop od načel in posebnost davčnega prava.

Eno takih je procesno načelo materialne resnice – eno od načel, na katerem temelji tudi ZDavP-2<sup>298</sup> –, v konkretnem primeru povezano s standardom verjetnosti nekega dejstva (višine dohodkov, davčne osnove). Zgolj verjetna ugotovitev dejstev je namreč v upravnodavčnih postopkih izjema od splošnega pravila, po katerem se dejstva ugotavljajo s stopnjo

---

<sup>295</sup> M. Kovač, nav. delo (2004), str. 24, sklicujoč se na Filipović (1960), str. 277–280.

<sup>296</sup> M. Kovač, nav. delo (2004), str. 25.

<sup>297</sup> F. Pernek in drugi, nav. delo, str. 4.

<sup>298</sup> Predlog sprememb in dopolnitev Zakona o davčnem postopku, EVA: 2013-1611-0077, str. 2 in 5.

prepričanja (načelo materialne resnice).<sup>299</sup> Verjetna davčna osnova se lahko ugotavlja le, če davčni organ ne razpolaga z dejstvi in dokazi, po katerih je sicer mogoče ugotoviti davčno osnovo. Vsekakor bi pri tem težko trdili, da se zasleduje cilj odmeriti davke pravilno, glede na (znana) dejstva, temveč želi zakonodajalec v vsakem primeru, ne glede na morebitna drugačna dejstva, doseči obdavčitev z davkom od nenapovedanih dohodkov. To pa bolj kaže na poskus kaznovanja davčnih zavezancev, ki (domnevno) niso ravnali v skladu z davčno zakonodajo in nikakor ne kaže težnje po zagotavljanju javnega interesa v davčnih postopkih, saj se ta pri odmeri davkov kaže v tem, da se odmerijo vse davčne obveznosti v pravilni višini, in da se ne odmerijo davčne obveznosti, ki jih ni mogoče odmeriti, ker so npr. zastarale (za kar ima zakonodajalec vedno možnost, da zastaralni rok pač podaljša).<sup>300</sup>

Načelo umerjenosti davčne obveznosti zahteva umerjenost z vidika višine obdavčevanja.<sup>301</sup> Objektivna omejitev tega načela leži v dejstvu, da država preprosto ima odhodke, ki jih je treba financirati.<sup>302</sup> Lahko bi rekli, da je delna konkretizacija tega načela sorazmernosti, na katerem prav tako temelji ZDavP-2.<sup>303</sup>

V obrazložitvi ureditve je predlagatelj zapisal, da ima davčni zavezanec po ZDavP-2 možnost sanirati svoje nepravilnosti pri izpolnjevanju davčnih obveznosti.<sup>304</sup> Če teh možnosti ne izkoristi in se izpolnjevanju obveznosti še naprej izogiba, je ob upoštevanju ugotovljenega večjega neskladja med pridobljenim premoženjem oziroma potrošnjo in dohodki, prijavljenimi davčnemu organu, po mnenju predlagatelja primerno, da se to neskladje visoko obdavči.<sup>305</sup> Čeprav je ta podmena legitimna, pa se vendarle v praksi kažejo njene pomanjkljivosti, saj temelji na domnevi, da je vselej mogoče z zadostno mero gotovosti ugotoviti prirast v premoženju in porabo ter da sta prirast v premoženju in poraba resnično

---

<sup>299</sup> J. Podlipnik, nav. delo (2013a), str. 1140.

<sup>300</sup> Prav tam. Avtorjevo stališče potrjuje nedavna judikatura Vrhovnega sodišča, ki je v sklepu X Ips 245/2014 z dne 27. januarja 2016 zapisalo: »da javni interes [...] ni podan samo takrat, ko se izkaže, da bi morala država odmeriti davek, ali da ga je odmerila prenizko, temveč tudi takrat, ko se izkaže, da država davka ne bi smela odmeriti, oziroma ga je odmerila previsoko.«

<sup>301</sup> M. Kovač, nav. delo (2008), str. 24.

<sup>302</sup> B. Jelčić, nav. delo, str. 78. Je pa pri tem koristno ločevati med nadzorovanimi oziroma potrebnimi in nenadzorovanimi oziroma nepotrebnimi odhodki države.

<sup>303</sup> Predlog sprememb in dopolnitev Zakona o davčnem postopku, EVA: 2013-1611-0077, str. 2.

<sup>304</sup> Prav tam, str. 4.

<sup>305</sup> Prav tam, str. 5.

posledica neprijavljenega dohodka, ne pa drugih virov. Težave pa se pojavijo v konkretnih postopkih, kjer je ta dva elementa razmeroma težko ugotoviti, zaradi česar da sicer legitimna zasnova napačne rezultate.

Nedvomno pa je, da cilj 70-odstotne davčne stopnje ni odmera davkov na enak način, kot bi bila izvedena, če bi davčni zavezanec ravnal zakonito ob prejemu dohodkov, ampak kaznovanje.<sup>306</sup> A davek ni kazen, hkrati pa je to v nasprotju z bistvom odmere davkov na podlagi izvedene cenitve – odmeriti davek, ki kar najbolj ustreza višini davka, ki bi ga moral davčni zavezanec sicer plačati.<sup>307</sup>

Sankcije za domnevno neizpolnjevanje davčnih obveznosti ne morejo biti v plačilu višjih davkov, ampak se sankcioniranje izvaja preko prekrškovne in kazenske zakonodaje. Cilj države bi moral biti predvsem v tem, da se zagotovi enako obremenitev vseh oseb, ki so v enakem ekonomskem položaju, ne glede na to, ali so plačali vse davke ali ne, ne pa kaznovanje kršiteljev.<sup>308</sup> Namen davkov ni sankcioniranje, kajti temu so namenjeni drugi denarni instituti (npr. globe in denarne kazni).

To seveda ne pomeni, da drugi cilji v javnem interesu – v našem primeru nefiskalni – niso dopustni. Tudi cilj odvrčanja od (za državo) neželenega ravnanja je možen in legitimen.<sup>309</sup> V skladu z nemško ustavnosodno prakso in teorijo pa mora predlagatelj oziroma zakonodajalec v obrazložitvi zelo natančno navesti, kakšne legitimne cilje v javnem interesu z neko ureditvijo zasleduje.<sup>310</sup> Naš zakonodajalec, razen jasno izraženega interesa po kaznovanju

---

<sup>306</sup> J. Podlipnik, nav. delo (2013a), str. 1140.

<sup>307</sup> Enako prav tam in I. Simič, nav. delo (2016e).

<sup>308</sup> Prav tam, str. 1142. Podlipnik tu izpostavlja še eno zanimivo dejstvo, in sicer – izhajajoč iz tega, da je v Sloveniji, enako kot v tujini, obdavčeno zakonito in nezakonito pridobljeno premoženje –, da bi opustitev obdavčitve nezakonitih dohodkov pomenila posebno davčno oprostitev za kršitelje, kar ne bilo skladno z osnovnim načelom obdavčitve po ekonomski sposobnosti: »Toda hkrati to načelo zahteva, da se dohodki ne obdavčijo, če jih mora zavezanec vrniti. To pomeni, da bi morala zakonodaja omogočati odpravo že izdanih odločb, če se ugotovi, da je bilo sprva obdavčeno premoženje kasneje trajno odvzeto. V tem primeru pa predpisati še, da zavezanec ni upravičen do obresti.«

<sup>309</sup> L. Bavcon in drugi, nav. delo, str. 396.

<sup>310</sup> J. Englisch, nav. delo, str. 292-293: »[T]i temeljni cilji morajo biti, če niso jasno razvidni že iz samega zakona, navedeni v pojasnilnem memorandumu.« (Prevod K. E.). V nadaljevanju avtor navaja, da je Ustavno

(retribuciji oziroma pravičnem povračilu za povzročeno zlo<sup>311</sup>) in prevenciji, drugih utemeljenih razlogov za tako visoko davčno stopnjo ni navedel. Po Simičevem prepričanju je šlo v celoti za »populistično potezo« s ciljem ugajanja javnemu mnenju s strani Vlade RS in Državnega zbora RS.<sup>312</sup>

Ustavno sodišče je že sprejelo stališče, da ni mogoče vsake opredelitve prepovedanih ravnanj (in sankcij za kršitev te prepovedi) šteti za opredelitev kaznivih dejanj, za kar bi morala biti izpolnjena vsebinska jamstva, ki jih Ustava RS posebej določa za kazniva dejanja.<sup>313</sup> Prav tako odločanja o izrekanju sankcij za kršitve teh prepovedi – tudi v upravnem postopku – po mnenju Ustavnega sodišča RS ni mogoče vedno šteti za kazenski postopek, v katerem bi zato morala biti izpolnjena vsa ustavna procesna jamstva, ki se posebej nanašajo na kazenski postopek.<sup>314</sup>

Je pa Ustavno sodišče RS pri presoji ustavnosti določbe Zakona o pravnem postopku (ZPP) odločilo, da je višina zagrožene kazni (v konkretnem primeru 300.000 slovenskih tolarjev, kar ustreza približno 1.250 evrom<sup>315</sup>) tista, ki je previsoka, da bi se lahko o taki kazni odločalo le v postopku, ki ne ustreza vsem kriterijem kazenskega postopka (konkretno torej v okviru pravnega postopka).<sup>316</sup> Hkrati je ocenilo, da zagrožena kazen za odvetnike (1 milijon slovenskih tolarjev oziroma 4.170 evrov<sup>317</sup>) »pa je nasprotno že tako visoka, da bi bilo v skladu z zahtevami Ustave, da se o takšni kazni lahko odloča le v postopku, ki izpolnjuje vse kriterije kazenskega postopka.«<sup>318</sup> Glede na višino kazni, ki lahko davčnega zavezanca – v

---

sodišče pri nekaterih drugih merilih presoje precej »širokogrudno«, z izjemo presoje formalne zahteve po utemeljitvi temeljne usmeritve (davčne) politike oziroma davčnih ciljev. (Prav tam, str. 293).

<sup>311</sup> L. Bavcon in drugi, nav. delo.

<sup>312</sup> I. Simič, nav. delo (2016e).

<sup>313</sup> Odločba Ustavnega sodišča RS, št. U-I-145/03 z dne 23. junija 2005, 19. točka obrazložitve. Na voljo je na <<http://odlocitve.us-rs.si/sl/odlocitev/US24883>> (29. 8. 2016).

<sup>314</sup> Odločba Ustavnega sodišča RS, št. U-I-220/03 z dne 24. novembra 2003, 34. točka obrazložitve. Na voljo je na <<http://odlocitve.us-rs.si/sl/odlocitev/US24017>> (29. 8. 2016).

<sup>315</sup> Preračun je bil opravljen s pomočjo obrazca Banke Slovenije na <<https://www.bsi.si/orodja/preracuntolarja.asp?MapaId=180>> (3. 9. 2016).

<sup>316</sup> Odločba Ustavnega sodišča RS, št. U-I-145/03 z dne 23. junija 2005, 22. točka obrazložitve.

<sup>317</sup> Preračun je bil opravljen s pomočjo obrazca Banke Slovenije na <<https://www.bsi.si/orodja/preracuntolarja.asp?MapaId=180>> (3. 9. 2016).

<sup>318</sup> Odločba Ustavnega sodišča RS, št. U-I-145/03 z dne 23. junija 2005, 22. točka obrazložitve.



praksi, glede na obravnavane primere in višino »neprijavljenih« dohodkov, ga vedno – obremeni ob obravnavi na podlagi 68.a člena ZDavP-2, sem prepričana, da bi (bo) Ustavno sodišče RS ob ustavnosodni presoji razveljavilo določbo o 70-odstotni davčni stopnji iz 68.a člena ZDavP-2.<sup>319</sup>

Še toliko bolj sem to prepričana, ker je 70-odstotna davčna stopnja najmanj vprašljiva tudi z vidika že sprejete odločbe Ustavnega sodišča RS, št. U-I-91/98 z dne 16. julija 1999, saj presega 50-odstotno obdavčitev in predstavlja s tem – v skladu s to odločbo – po mojem mnenju poseg v ustavno pravico do zasebne lastnine iz 33. člena Ustave RS,<sup>320</sup> kar pa bom podrobneje prav tako razdelala v nadaljevanju.

## **6.2. Analiza ustavnosti 70-odstotne davčne stopnje z vidika načela enakosti pred zakonom**

Načelo davčne pravičnosti je najpomembnejše načelo davčnega prava.<sup>321</sup> Sodobne države davčno pravičnost večinoma razumejo v okviru načela enakosti pred zakonom, ki je sestavljeno iz dveh načel: načela splošnosti in načela pravičnosti.<sup>322</sup> Načelo splošnosti se kaže v tem, da je vsak davčni zavezanec<sup>323</sup> dolžan prispevati k skupnim potrebam. Koliko je dolžan prispevati, pa izhaja iz načela davčne pravičnosti, ki ga je mogoče razumeti na več načinov.

Teoretično podlago koncepta pravičnosti obdavčevanja nudita dva alternativna pristopa: prvi temelji na načelu koristi (ang. *benefit principle*), drugi pa na načelu zmožnosti plačevanja davka (ang. *ability-to-pay principle*).<sup>324</sup> Praviloma se davki plačujejo v skladu z zadnjim, tj. z ekonomsko sposobnostjo zavezanca,<sup>325</sup> kar je še posebej značilno za davke na dohodek.

---

<sup>319</sup> Enako Simič & Partnerji, nav. delo (2016a), str. 8.

<sup>320</sup> Odločba je na voljo na <<http://odlocitve.us-rs.si/sl/odlocitev/US19608>> (13. 3. 2016).

<sup>321</sup> B. Škof in drugi, nav. delo, str. 92.

<sup>322</sup> D. Popović, nav. delo (2006), str. 113-114 in 119-121. Glej tudi V. Murko, nav. delo, str. 6.

<sup>323</sup> Kot davčni zavezanec je opredeljena oseba, ki ima določeno povezavo s subjektom, ki ga obdavčuje. Ta povezava je praviloma davčno rezidentstvo ali vir, zelo redko državljanstvo.

<sup>324</sup> D. Popović, nav. delo, str. 294.

<sup>325</sup> P. Santin, nav. delo, str. 67.

Ekonomska sposobnost se glede na vrsto davka meri z višino razpoložljivega dohodka, neto premoženja ali potrošnje.<sup>326</sup>

To velja tako za tiste države, ki imajo v ustavi izrecno zapisano, da se davki plačujejo po ekonomski zmožnosti zavezancev (npr. Italija, Španija, Grčija<sup>327</sup> in Srbija),<sup>328</sup> kot tudi tiste države, ki take ustavne določbe nimajo (npr. Nemčija).<sup>329</sup> V drugo skupino spada tudi Slovenija – že vidovdanska ustava je vsebovala določbo, da se plačuje davek po davčni moči<sup>330</sup> –, vendar je slovensko ustavno sodišče pri razlagi Ustave RS zavzelo stališče, da zahteva po davčni enakosti zakonodajalcu nalaga, da davčno breme med zavezance porazdeli kolikor mogoče enakomerno. Pri utemeljitvi se Ustavno sodišče RS sklicuje<sup>331</sup> tudi na 13. člen francoske Deklaracije o človekovih in državljskih pravicah iz leta 1789, ki predpisuje, da naj bi bili davki odmerjeni v skladu z zmožnostjo prispevati k skupnim potrebam.<sup>332</sup> To stališče Ustavnega sodišča RS kaže, da je plačilo davkov v skladu z ekonomsko sposobnostjo temeljno načelo, ki bi ga moral slovenski zakonodajalec (tj. Državni zbor RS) upoštevati pri sprejemanju zakonskih določb, potem ko je že izbral predmet obdavčitve.

Ekonomisti in družbeni filozofi sicer že 200 let razpravljajo o vprašanju, kako najbolje zagotoviti načelo davčne pravičnosti, ki zahteva enako žrtev (teorija enake žrtve<sup>333</sup>) za osebe v enakem dohodkovnem položaju in različno žrtev za osebe v različnem dohodkovnem položaju (ang. *equality in taxation*<sup>334</sup>).<sup>335</sup> Izvorna podlaga je Heglovo stališče, da je država neko bitje, ki je samo sebi namen in obstoja poleg državljanov, da je zato vsak državljan dolžan vzdrževati to bitje in plačevati davek po svoji plačilni zmožnosti ne glede na to, kaj od države prejme.<sup>336</sup>

---

<sup>326</sup> D. Popović, nav. delo (2011), str. 36.

<sup>327</sup> J. Lang in J. Englisch, nav. delo, str. 256.

<sup>328</sup> D. Popović, nav. delo (2006), str. 113.

<sup>329</sup> J. Lang in J. Englisch, nav. delo, str. 256.

<sup>330</sup> Gre za načelo davčne enakomernosti. V. Murko, nav. delo, str. 5-6.

<sup>331</sup> Odločba US RS, št. U-I-9/98 z dne 16. aprila 1998, 13. točka obrazložitve.

<sup>332</sup> J. Lang in J. Englisch, nav. delo, str. 256.

<sup>333</sup> J. Pokorn, nav. delo, str. 55.

<sup>334</sup> Podrobneje o tem N. Mijatović, nav. delo, str. 16.

<sup>335</sup> M. Kranjec, nav. delo, str. 113: »[Z]adovoljive rešitve za načelo pravičnosti ni.«

<sup>336</sup> J. Pokorn, nav. delo, str. 46-47.

Opisano načelo davčne pravičnosti sicer ne pomeni, da morajo vsi davki vedno temeljiti na načelu plačevanja po ekonomski sposobnosti, saj je mogoče pravičnost ustavno-skladno utemeljiti tudi na drugih kriterijih (npr. plačevanje davkov v skladu s koristmi, ki jih ima zavezanec od uporabe javnih dobrin,<sup>337</sup> plačevanje davkov v skladu s škodo, ki jo zavezanec povzroča okolju),<sup>338</sup> vendar pa je plačilo davkov po ekonomski sposobnosti temeljni ustavni princip, zato mora obstajati za odstop od njega utemeljen razlog.<sup>339</sup>

Še posebej pri davkih na dohodek posameznikov je obdavčitev po ekonomski sposobnosti temeljni princip – »dohodnina je davek, ki zagotavlja največjo stopnjo pravičnosti«<sup>340</sup> –, zaradi česar so pri tem davku običajno davčne stopnje progresivne, iz davčne osnove pa je izvzet del dohodka, ki je nujen za preživljanje zavezanca in oseb, ki jih je dolžan preživljati.<sup>341</sup> V zadnjem primeru gre za t. i. subjektivno neto načelo. Razpoložljiv dohodek pa zmanjšujejo tudi stroški, ki jih ima zavezanec z doseganjem dohodka (t. i. objektivno neto načelo<sup>342</sup>).

Ureditev obdavčitve nenapovedanih dohodkov v skladu z 68.a členom ZDavP-2 je tako celo povsem v nasprotju z naravo davka od osebnega dohodka oziroma dohodnine, ki se je od nekdaj pojmovala kot instrument za prerazporeditev tržnega dohodka in je bila »instrument za zmanjševanje razlik med davčnimi zavezanci«.<sup>343</sup> Torej instrument za doseganje pravične(jše) obremenitve posameznikov. Dejansko je z določitvijo enotne davčne stopnje za te primere zakonodajalec odpravil prerazporeditveno funkcijo dohodnine (ki bi bila sicer uporabljena

---

<sup>337</sup> Gre za načelo ekvivalence. Selektivni davki na premoženje, npr. v Nemčiji zemljiški davek (nem. *Grundsteuer*) naj bi po večinskem mnenju temeljili na tem načelu (R. Seer v: K. Tipke in drugi, nav. delo, str. 802). Pokorn označuje to kot ekvivalenčno teorijo klasične liberalne šole, po kateri naj torej vsak plača toliko davkov, kot prejme od države ugodnosti in koristi. J. Pokorn, nav. delo, str. 45.

<sup>338</sup> Gre za t. i. Pigoujev davek (J. Hindriks in G. D. Myles, nav. delo, str. 188–191).

<sup>339</sup> Sklep US RS, št. U-I-244/98 z dne 17. junija 1999, 3. točka obrazložitve.

<sup>340</sup> F. Pernek in drugi, nav. delo, str. 169.

<sup>341</sup> I. Vukčević, nav. delo, str. 156.

<sup>342</sup> »Objektivna ekonomska sposobnost je razvidna iz celote pridobljenih dohodkov, zmanjšane za odhodke oziroma stroške, ki so bili potrebni za pridobitev dohodka.« B. Škof in drugi, nav. delo, str. 107.

<sup>343</sup> A. Kobal, nav. delo (2006), str. 1533.

vrsta davka, sedaj pa to *de facto* ni) ter jo nadomestil z na prvi pogled fiskalno,<sup>344</sup> po mojem mnenju pa v bistvu s kaznovalno in preprečevalno funkcijo.

Pri uzakonitvi obdavčitve nenapovedanih dohodkov s 70-odstotno davčno stopnjo cilj namreč gotovo ni bila pravična obdavčitev oziroma zasledovanje načela enake obravnave davčnih zavezancev. Davkov se namreč ob uporabi tega instituta ne odmeri na enak način, kot bi se jih, če bi davčni zavezanec ravnal zakonito ob prejemu dohodkov.<sup>345</sup>

Vzemimo za primer dva posameznika, ki sta oba v nadpovprečno dobrem ekonomskem položaju, saj denimo letno pridobita z davkom od osebnih dohodkov obdavčljive dohodke (denimo plačo) v višini milijona evrov. Dohodki prvega so obdavčeni po povprečni stopnji denimo 45 odstotkov, dohodki drugega pa – po obravnavi na podlagi 68.a člena ZDavP-2 – po 70-odstotni davčni stopnji. Razlika v obdavčitvi je torej že v tem primeru 25 odstotnih točk. Če bi šlo za kakšen drug vir premoženja, denimo ustvarjen kapitalski dobiček, za katerega je po 15 letih imetništva kapitalskega deleža, na podlagi prodaje katerega je bil ta kapitalski dobiček dosežen, predpisana 5-odstotna davčna stopnja, pa je lahko razlika kar 65 odstotnih točk. Pri tem sem namenoma zanemarila dejstvo, da na eni strani davčni zavezanec, ki je obdavčen po 68.a členu ZDavP-2, ne more zniževati davčne osnove, kot bi jo (eventualno) lahko sicer, hkrati pa njegovi prihodki niso obremenjeni s prispevki, ki pa na drugi strani pomenijo plačilo za pridobitev možnosti koristiti določene pravice, kar pomeni dejansko »naložbo«, ki jih v primeru obdavčitve po 68.a členu ZDavP-2 ne bo deležen.

Mogoči so torej primeri, ko bi predstavljala že samo razlika v obdavčitvi med davčnim zavezancem, ki je ravnal ob prejemu dohodkov zakonito (v našem hipotetičnem primeru 5-odstotni obdavčitvi), in tistim, ki dohodkov ni napovedal (v vseh primerih 70-odstotna obdavčitev), večjo obremenitev (65 odstotnih točk), kot je po mnenju Ustavnega sodišča RS<sup>346</sup> tista, ki že sama po sebi predstavlja poseg v ustavno pravico do zasebne lastnine iz 33. člena Ustave RS (50-odstotna obdavčitev).

---

<sup>344</sup> Smiselno enako prav tam, kjer avtor obravnava idejo uvedbe enotne davčne stopnje (EDS) v okviru napovedovane reforme obdavčitve fizičnih oseb z dohodnino v letu 2007.

<sup>345</sup> J. Podlipnik, nav. delo (2013a), str. 1140.

<sup>346</sup> Odločba Ustavnega sodišča RS, št. U-I-91/98 z dne 16. julija 1999.

Obravnava davčnih zavezancev, ki so prijavili dohodek, in tistih, ki tega niso, je torej nedvomno neenaka, po mojem mnenju pa taka količina/intenzivnost razlikovanja nikakor ni utemeljena. Pri tem seveda izhajam zgolj iz davčno-pravnega vidika in zanemarjam odgovornost domnevnega kršitelja davčnih predpisov, ki se pri odmeri davka od neprijavljenih dohodkov sploh ne ugotavlja. Slednje pa je po mojem prepričanju drugi dejavnik, ki potrjuje kršitev načela enakosti pred zakonom.

Načelo enakosti pred zakonom iz drugega odstavka 14. člena Ustave RS pomeni, da je treba bistveno enaka dejanska stanja obravnavati enako, bistveno različna pa različno.<sup>347</sup> To ne pomeni, da je treba vztrajati pri uravnalovki in enakosti, temveč da je treba iskati, kakor poudarja, sklicujoč se na Springerja, Pavčnik, »ustrezno enakost«<sup>348</sup> – zato pridevnik »bistvena«. Kakor je pokazal naš primer, zakonska ureditev instituta obdavčitve nenapovedanih dohodkov dejanju oziroma opustitvi (tj. ne-napovedi dohodkov) *nesorazmerno* poslabšuje položaj tistih zavezancev, ki dohodkov niso napovedali, v primerjavi s tistimi, ki so to storili.

Dodatno neenakost povzroča taka ureditev instituta s tem, da ne predvideva razlikovanja v subjektivnem odnosu oziroma »količini krivde« davčnega zavezanca glede dejstva nenapovedanih dohodkov, tj. da bi lahko (z obrnjenim dokaznim bremenom) dokazoval, da je morda prišlo do tega nenaklepno, iz malomarnosti ali celo višje sile.

Ob tem tudi sam davčni organ nima možnosti, da bi morebiti upošteval različne okoliščine dejanskega stanja, saj zavezuje načelo enakosti poleg zakonodajalca tudi izvršilno (in sodno) vejo oblasti.<sup>349</sup> Kršitev načela enakosti bi bila tako podana, tudi če bi organ zakonu zmotno (ali namenoma, ker bi bilo to – kot v primeru obravnavanega instituta – bolj pravično) pripisal vsebino, ki je v neskladju z načelom enakosti.<sup>350</sup> »Organ, ki uporablja zakon v konkretnih primerih, je dolžan enaka dejanska stanja obravnavati enako, brez upoštevanja okoliščin, ki v

---

<sup>347</sup> Odločba Ustavnega sodišča RS, št. Up-336/03 z dne 10. februarja 2005, 7. odstavek.

<sup>348</sup> M. Pavčnik: Urednikovo pojasnilo, v: M. Pavčnik in Aleš Novak (ur.): (Ustavno)sodno odločanje. GV Založba, Ljubljana 2013, str. 6.

<sup>349</sup> Prav tam.

<sup>350</sup> L. Šturm, v: Lovro Šturm (ur.): Komentar Ustave Republike Slovenije. Fakulteta za podiplomske državne in evropske študije, Ljubljana 2002, str. 178.

pravnem pravilu niso navedene kot odločilne.«<sup>351</sup> Tudi Davčna (zdaj Finančna) uprava Republike Slovenije poudarja, da so za zakonito in pravilno odločbo v upravni zadevi »pomembna samo tista dejstva, ki jih določa materialni in procesni predpis kot pogoje za posamezne pravice, obveznosti in pravne koristi«.<sup>352</sup> V skladu s tem davčni zavezanec niti nima možnosti, da bi v okviru tega instituta dosegel pravično in enako obravnavo, saj določba 68.a člena ZDavP-2 takih dejstev ne predvideva izrecno (kot upoštevni ali sicer). Preostaneta mu zgolj pobuda za oceno ustavnosti ZDavP-2 oziroma ustavna pritožba.<sup>353</sup>

Nesporno dejstvo je, da cilj 70-odstotne davčne stopnje ni (in objektivno niti ne more biti) odmera davkov na enak način, kot bi bila izvedena, če bi davčni zavezanec ob prejemu dohodkov ravnal zakonito. Onkraj kakršnegakoli razumnega dvoma je tudi, da je bilo to predlagatelju oziroma zakonodajalcu znano, zato sem prepričana, da je bil cilj uzakonitve 70-odstotne davčne stopnje pri obdavčitvi nenapovedanih dohodkov kaznovanje.<sup>354</sup> A davek ni kazen, hkrati pa je to v nasprotju z bistvom odmere davkov na podlagi izvedene cenitve – odmeriti davek, ki kar najbolj ustreza višini davka, ki bi ga moral davčni zavezanec sicer plačati.<sup>355</sup> Morebitno kaznovanje oziroma sankcioniranje bi moral zakonodajalec nad davčnim zavezancem izvesti v okviru prekrškovne in kazenske zakonodaje, saj davki ne morejo biti (v tolikšni meri) sredstvo za kaznovanje davčnih zavezancev, ki ne izpolnjujejo svojih obveznosti, o čemer pa bo govora tudi še v nadaljevanju.

Ob tem se strinjam z Zobčevim pomislekom, da ni v skladu z načelom enakosti v obdavčitvi, če je visok davek posledica neučinkovitosti pri izterjevanju davkov, zaradi česar država recimo predpisuje visoke davke tam, kjer jih je mogoče preprosto evidentirati in učinkovito pobirati, da bi s tem nadomestila izpad proračunskih davčnih prihodkov tam, kjer je ta posledica njene lastne neučinkovitosti (ker npr. nima učinkovite finančne policije<sup>356</sup>) ali

---

<sup>351</sup> Odločba Ustavnega sodišča RS, št. Up-66/95 z dne 22. novembra 1995.

<sup>352</sup> U. Grošelj, nav. delo, str. 37.

<sup>353</sup> Podobno Simič & Partnerji, nav. delo (2016a).

<sup>354</sup> J. Podlipnik, nav. delo (2013a), str. 1140.

<sup>355</sup> Enako prav tam.

<sup>356</sup> Glede obstoja finančne policije sem sicer skeptična, saj v Sloveniji nimamo dovolj ustreznih kadrov in je malo verjetno, da bi bilo mogoče dobiti dovolj usposobljenih inšpektorjev za policijsko-preiskovalno delo oziroma dovolj za obravnavo davčnih vprašanj usposobljenih policistov.

neutemeljenega (samovoljnega) odpisovanja davčnih obveznosti.<sup>357</sup> Ne bi šla tako daleč, da bi trdila, da je bil to razlog za zakonodajalčevo ureditev instituta obdavčitve nenapovedanih dohodkov na tak način, vsekakor pa v obrazložitvi in sicer ni izkazal tehtnih razlogov za tak način odmere (nezmožnost dokazovanja dejanske narave dohodkov) in predvsem prav tako davčno stopnjo.

Sankcije za domnevno neizpolnjevanje davčnih obveznosti ne morejo biti v plačilu višjih davkov, ampak se sankcioniranje izvaja preko prekrškovne in kazenske zakonodaje. Cilj ministrstva bi moral biti predvsem v tem, da se zagotovi enaka obremenitev vseh oseb, ki so v enakem ekonomskem položaju, ne glede na to, ali so plačali vse davke ali ne, ne pa kaznovanje kršiteljev.<sup>358</sup>

Analizo z vidika drugega odstavka 14. člena Ustave RS lahko torej sklenem, da so davčni zavezanci, ki jim je odmerjen davek od nenapovedanih dohodkov, pri enakih dohodkih v bistveno slabšem položaju od tistih, ki jim je bila odmerjena dohodnina po ZDoh-2. Kazenski pribitek pa ni odvisen od stopnje njihove odgovornosti, kot je to značilno za kaznovalno pravo, ampak izključno od višine domnevno neprijavljenih dohodkov.

### ***6.3. Analiza ustavnosti 70-odstotne davčne stopnje z vidika posega v pravico do zasebne lastnine***

Z ustavnim varstvom lastnine v 33. členu Ustave RS se zagotavlja materialna podlaga samostojnega in odgovornega bivanja posameznika v družbi.<sup>359</sup> Ta člen ima dvojni varovalni učinek, saj varuje na eni strani konkreten položaj imetnika pravice pred oblastnimi posegi v

---

<sup>357</sup> Jan Zobec, v: L. Šturm (ur.), nav. delo (2011), str. 980.

<sup>358</sup> Prav tam, str. 1142. Podlipnik tu izpostavlja še eno zanimivo dejstvo, in sicer – izhajajoč iz tega, da je v Sloveniji, enako kot v tujini, obdavčeno zakonito in nezakonito pridobljeno premoženje –, da bi opustitev obdavčitve nezakonitih dohodkov pomenila posebno davčno oprostitev za kršitelje, kar ne bilo skladno z osnovnim načelom obdavčitve po ekonomski sposobnosti: »Toda hkrati to načelo zahteva, da se dohodki ne obdavčijo, če jih mora zavezanec vrniti. To pomeni, da bi morala zakonodaja omogočati odpravo že izdanih odločb, če se ugotovi, da je bilo sprva obdavčeno premoženje kasneje trajno odvzeto. V tem primeru pa predpisati še, da zavezanec ni upravičen do obresti.«

<sup>359</sup> Gregor Virant in Lovro Šturm, v: L. Šturm (ur.), nav. delo (2010), str. 342.

njegovo lastninsko sfero – s tem izraža razmerje med posameznikom oziroma pravno osebo ter skupnostjo oziroma njenimi javnopravnimi organizacijskimi oblikami –, na drugi strani pa varuje pravni institut lastnine oziroma lastninske pravice.<sup>360</sup>

Lastninska svoboda posameznikov (in pravnih) oseb ni neomejena<sup>361</sup> – upoštevati mora tudi interese drugih članov skupnosti<sup>362</sup> in skupnosti kot take, kar sodi že v koncept lastninske pravice po rimskem pravu.<sup>363</sup> Kot izhaja iz Komentarja Ustave RS,<sup>364</sup> je v večini civilnopravnih zakon(ik)ov vsebovana pri definiciji lastnine splošna klavzula o omejenosti lastninskih upravičenj z zakonom; »ta sama po sebi ne prinaša konkretnih omejitev, temveč le nakazuje, da je znotraj pravnega instituta lastninske pravice prostor za omejitve. Konkretno omejitve v javnem interesu pa prinašajo pravila javnega (upravnega) prava.«<sup>365</sup>

Predpisovanje davkov je po nemški in sicer splošno sprejeti teoriji poseg v temeljno pravico do lastnine.<sup>366</sup> Davki sami po sebi torej niso neustaven poseg v pravico do zasebne lastnine, plačilo davkov pa je del omejitev lastninske pravice po 67. členu Ustave RS.<sup>367</sup> Slednji govori o »gospodarski, socialni in ekološki funkciji« lastnine, s čimer uvaja v pojem lastnine »javnostni« element – nakazuje torej, da se na področju lastnine pojavljajo tudi interesi skupnosti in da ima skupnost pravico lastniku naložiti določene omejitve lastninske svobode.<sup>368</sup> Večji kot je javni interes, večji je lahko tak poseg v pravico posameznika.<sup>369</sup>

Vendar pa se je treba zavedati, da lahko že samo obdavčenje pripelje do daljnosežnih posledic, zato se o obdavčenju govori kot o »pravu, ki vključuje moč uničevanja«, posegi v

---

<sup>360</sup> Prav tam.

<sup>361</sup> Prav tam, str. 343.

<sup>362</sup> E. Kerševan, nav. delo, str. 8.

<sup>363</sup> J. Kranjc, nav. delo, str. 62.

<sup>364</sup> Gregor Virant, v: L. Šturm (ur.), nav. delo (2010), str. 638-639.

<sup>365</sup> Prav tam, str. 639.

<sup>366</sup> T. Ehrke-Rabel, nav. delo, str. 22. Avtorica na istem mestu pojasnjuje, da je tak poseg protiustaven, če (a) je protiustaven sam zakon ali (b) do posega pride brez zakonske podlage oziroma je ta zgolj navidezna ali bi bila takšna uporaba zakona nepredstavljiva.

<sup>367</sup> Kritično o tem E. Kerševan, nav. delo, str. 10-15.

<sup>368</sup> Gregor Virant, v: L. Šturm (ur.), nav. delo (2010), str. 637.

<sup>369</sup> »Pri določanju načina pridobivanja in uživanja lastnine [...] je zakonodajalec dolžan uravnotežiti individualni in skupnostni element lastnine.« Odločba US RS, št. U-I-60/98 z dne 16. julija 1998, 23. odstavek.



lastninsko pravico in premoženje pa lahko dobijo, če se jih ne omeji ustrezno, tudi konfiskatorno naravo (konfiskatorni davek).<sup>370</sup> Kot navaja Kerševan, je presoja, ali davek posega v pravico do zasebne lastnine in ali bo posameznik imel ustavnopravno varstvo te pravice, (lahko) povezana z višino davka.<sup>371</sup>

Ni torej dvoma, da je lastninsko pravico mogoče omejiti in da so davki za to ustrezen institut oziroma splošno sprejet/sprejemljiv način.<sup>372</sup> A ko je obdavčitev pretirana, torej po ustavnosodni praksi takrat, ko davčna stopnja pri davkih na dohodek presega 50 odstotkov,<sup>373</sup> mora zakonodajalec dokazati, da je tak poseg najblažji izmed možnih posegov, s katerim je lahko zagotovil ustavno dopusten in zaželen cilj – varstvo enako pomembnih pravic drugih: »Zakonodajalec mora izkazati, da ne more v celoti zavarovati teh pravic, ne da bi posegel v sporno pravico.«<sup>374</sup>

Ustavno sodišče RS se je namreč oprlo na stališče nemškega Zveznega ustavnega sodišča, ki je v zvezi z višino premoženjskega davka sprejelo stališče, da mora biti davčna osnova stvarno povezana z donosnostjo gospodarske enote in mora njihove vrednosti v medsebojni primerjavi realno odražati.<sup>375</sup> »Premoženjski davek lahko ob drugih davkih seže na donos od premoženja le, kolikor skupna davčna obremenitev domnevnega donosa – upoštevajo se davki in odbitki ter druge razbremenitve (olajšave) – predstavlja približno polovično delitev med zasebnim in javnim in je hkrati ta obremenitev tudi v skladu z načelom enakosti v obdavčitvi [376].«<sup>377</sup>

---

<sup>370</sup> N. Mijatović, nav. delo, str. 15-16.

<sup>371</sup> E. Kerševan, nav. delo, str. 9.

<sup>372</sup> »Obveznost plačevanja davkov in drugih obveznih dajatev [...] je sestavni del same lastninske pravice in torej ne pomeni (vselej) poseganja vanjo.« Prav tam, str. 8. Kerševan opozarja, da citirano stališče Ustavnega sodišča RS ni najbolj smiselno in utemeljeno, hkrati pa, kot poudarja, nima primerjalnopravne ali opore v praksi Evropskega sodišča za človekove pravice ali Sodišča Evropske unije (prav tam, str. 17). Z njegovo kritiko se strinja tudi J. Zobec (nav. delo, 8. točka).

<sup>373</sup> Odločba US RS U-I-91/98 z dne 16. julija 1999, 22. točka obrazložitve.

<sup>374</sup> Prav tam, 23. točka obrazložitve.

<sup>375</sup> Jan Zobec, v: L. Šturm (ur.), nav. delo (2011), str. 979.

<sup>376</sup> Zadeva Einheitswerte II BVerfGE 93, 121 – sklep II. senata z dne 22. junija 1995.

<sup>377</sup> Jan Zobec, v: L. Šturm (ur.), nav. delo (2011), str. 979-980.

Ključni korak je torej preizkus, ali je tak (na načelni ravni torej možen) poseg tudi po intenzivnosti posega sprejemljiv. Vsak poseg v ustavno pravico iz 33. člena Ustave RS je treba tako vedno preizkusiti, tj. ali je tak poseg v skladu z načelom sorazmernosti.<sup>378</sup> Oceno, ali ne gre morda za prekomeren poseg, opravi<sup>379</sup> Ustavno sodišče RS na podlagi t. i. strogega testa sorazmernosti, »ki obsega presojo treh vidikov posega:

1. ali je poseg sploh nujen (potreben) v tem smislu, da cilja ni mogoče doseči brez posega nasploh (kateregakoli) oziroma da cilja ni mogoče doseči brez ocenjevanega (konkretnega) posega s kakšnim drugim, ki bi bil po svoji naravi blažji;
2. ali je ocenjevani poseg primeren za dosego zasledovanega cilja v tem smislu, da je zasledovani cilj s posegom dejansko mogoče doseči; če ga ni mogoče doseči, poseg ni primeren;
3. ali je teža posledic ocenjevanega posega v prizadeto človekovo pravico proporcionalna vrednosti zasledovanega cilja oziroma koristim, ki bodo zaradi posega nastale (načelo sorazmernosti v ožjem pomenu oziroma načelo proporcionalnosti).<sup>380</sup>

Če nekoliko poenostavim, je torej poseg ustavno dopusten, če prestane vse tri vidike testa, tj. če je:

1. primeren za dosego zaželenega, ustavno dopustnega cilja,
2. nujen v tem smislu, da cilja ni mogoče doseči z nobenim blažjim posegom v ustavno pravico ali celo brez njega, in
3. sorazmeren v ožjem smislu.<sup>381</sup>

Merilo za uravnoteženje individualnih in javnih interesov na področju lastnine je torej ustavnopravno načelo sorazmernosti, ki je eno izmed načel pravne države.<sup>382</sup>

---

<sup>378</sup> Gregor Virant in Lovro Šturm, v: L. Šturm (ur.), nav. delo (2010), str. 342.

<sup>379</sup> Oziroma bi to oceno Ustavno sodišče RS moralo opraviti, pa se temu včasih neutemeljeno izogne. Glej E. Kerševan, nav. delo, str. 13.

<sup>380</sup> Odločba US RS, št. U-I-18/02 z dne 24. oktobra 2003, 25. točka obrazložitve.

<sup>381</sup> Gregor Virant in Lovro Šturm, v: L. Šturm (ur.), nav. delo (2010), str. 342. Enako Gregor Virant, v: L. Šturm (ur.), nav. delo (2010), str. 640.

<sup>382</sup> Gregor Virant, v: L. Šturm (ur.), nav. delo (2010), str. 640.

Zobec v Komentarju Ustave RS navaja, da dosedanje izvajanje Ustavnega sodišča RS, po katerem pomeni 50-odstotna obdavčitev poseg v ustavno pravico do zasebne lastnine iz 33. člena Ustave RS, »najbrž ne bi smelo pomeniti uveljavitve enostavne (aritmetične) formule 50 odstotkov«, <sup>383</sup> »kar bi imelo za posledico, da obdavčitve pod 50 odstotki nikoli ne bi bile podvržene strogemu testu«. <sup>384</sup> Torej je dopustno »testirati« celo nižje davčne stopnje, iz česar lahko sklepamo, da predstavlja 70-odstotna davčna stopnja toliko bolj verjetno prekomeren poseg v ustavno pravico do zasebne lastnine iz 33. člena Ustave RS.

Za ugotovitev, če je tak sklep vzdržen oziroma če prestane t. i. strogi test sorazmernosti, se moramo najprej vprašati, kakšen je/naj bi bil (ustavno dopustni) cilj zakonodajalca z določitvijo 70-odstotne obdavčitve neprijavljenih dohodkov, tj. kakšen je (bil) s to ureditvijo zasledovan javni interes.

Domnevam – to izhaja tudi iz predloga ZDavP-2G –, da se je (javni) interes zakonodajalca pri uzakonitvi obdavčitve nenapovedanih dohodkov konkretiziral v naslednjih ciljih:

- pridobitev sredstev za financiranje javnih potreb, tj. pridobitev sredstev iz naslova davkov, za siceršnje namene porabe z davki pridobljenih sredstev;
- specialna prevencija, tj. preprečiti, da bi tisti, ki so jim že odmerili davek od nenapovedanih dohodkov, dohodkov tudi v bodoče ne napovedovali;
- generalna prevencija, tj. preprečiti, da bi zavezanci, ker bi jim grozila taka posledica, <sup>385</sup> dohodke prijavljali, <sup>386</sup>
- kaznovanje zavezancev, ki dohodkov niso prijavili.

Vsekakor sam institut obdavčitve nenapovedanih dohodkov uresničuje cilj, da se obdavči vse, kar je v skladu z zakonom obdavčljivo, tj. dohodek. A davčna stopnja, ki je (toliko) višja od siceršnje (celo od najvišje možne), obdavči torej del dohodkov (v praksi predvsem porabo <sup>387</sup>), ki sicer ne bi bil obdavčen. Torej 70-odstotna davčna stopnja za dosego tega cilja, tj. obdavčiti tako, kot bi bilo obdavčeno sicer, ni potrebna. Ukrep s tako davčno stopnjo torej je primeren,

---

<sup>383</sup> Jan Zobec, v: L. Šturm (ur.), nav. delo (2011), str. 980.

<sup>384</sup> Prav tam.

<sup>385</sup> Bistvena je sicer gotovost kaznovanja.

<sup>386</sup> Simič poudarja, da je generalna prevencija smiselna le v manjši meri, saj je bil v praksi večji del tega in premoženja teh oseb prenesenega v tujino. I. Simič, nav. delo (2016e).

<sup>387</sup> Prav tam.

a ni nujen, saj bi lahko enak cilj dosegli tudi z obdavčitvijo z zasledovanjem načela materialne resnice, tj. z obdavčitvijo po dokazanem viru dohodka, če pa bi davčni zavezanec v skladu z obrnjenim dokaznim bremenom ne dokazal vira in narave dohodka, bi lahko dohodke neznanega izvora v dvomu obdavčili po siceršnji najvišji davčni stopnji, tj. po stopnji, ki bi se uporabila ob odmeri dohodnine (davka na dohodek fizičnih oseb).

Po Zobčevem mnenju bi bilo treba pri presoji prave mere upoštevati še druge okoliščine: poleg načela enakosti v obdavčitvi tudi skupno (celotno) davčno obremenitev davčnega zavezanca ter (vendar samo) kot indic še podobna davčna bremena drugod.<sup>388</sup> Upoštevanje drugih davčnih bremen vsekakor pokaže, da je 70-odstotna davčna stopnja izjemno visoka in s tem neobičajna.

Z obdavčitvijo nenapovedanih dohodkov in s tako davčno stopnjo se nedvomno dosegajo tudi cilji specialne in generalne prevencije. Davek lahko deluje kot nadomestek različnim kazenskim in administrativnim sankcijam (t. i. prohibitivni davek),<sup>389</sup> a tudi za ta cilj po mojem mnenju tako intenziven poseg (beri 70-odstotna davčna stopnja) ni potreben. Kot sem že ponazorila, ima davčni zavezanec že v osnovi dovolj razlogov, da se želi izogniti uporabi tega instituta in da bi bil tudi ob nižji davčni stopnji motiviran izpolniti davčno obveznost pravočasne in popolne napovedi svojih dohodkov:

- na njem je breme dokazovanja narave oziroma vira dohodka/premoženja;
- na njem je tveganje nezmožnosti dokazati pravi vir dohodka in s tem tveganje obdavčitve po bistveno višji stopnji od tiste, po kateri bi bil ta dohodek sicer obdavčen (razlika je lahko denimo med 5- in 50-odstotno obdavčitvijo, tj. 45 odstotnih točk);
- (predvsem) na njem je (administrativno) breme obravnave.

Glede na zapisano torej 70-odstotna davčna stopnja obdavčitve nenapovedanih dohodkov za želeno specialno in generalno prevencijo po mojem mnenju nikakor ni potrebna, pač pa bi bila dosegljiva tudi ob možnosti, da davčni zavezanec dokazuje izvor in naravo premoženja, ki se obdavči s temu viru sicer »odmerjeno« davčno stopnjo, za obdavčitev dohodkov neznanega izvora pa se uporabi najvišja davčna stopnja iz lestvice za odmero davka od dohodka fizičnih oseb oziroma se mi je zdela popolnoma zadovoljiva ureditev, veljavna do novele ZDavP-2G v

---

<sup>388</sup> Jan Zobec, v: L. Šturm (ur.), nav. delo (2011), str. 980.

<sup>389</sup> N. Mijatović, nav. delo, str. 16.

petem odstavku 68. člena ZDavP-2, po katerem se je davčna stopnja izračunavala glede na višino dohodkov ob upoštevanju dohodninske lestvice.

Zakonodajalec tako visoke davčne stopnje in načina odmere davka ne bi smel določiti le zato, da sebi oziroma davčnim organom olajša odmero in pobiranje davkov. Nemško ustavno sodišče v takih primerih presoja, če je poenostavitveni ukrep ustrezen in nujen za izogib administrativnim stroškom, pa tudi če je predvidena možnost prenizke ali previsoke odmere v razumnem razmerju z doseženo stopnjo poenostavitve.<sup>390</sup> Glede na dokazno breme, ki je na davčnem zavezancu, se mi zdi, da zakonodajalec ob ustavnosodni presoji ne bi mogel ustrezno argumentirati stališča, da v tako majhnem obsegu zasleduje načelo materialne resnice, kar je po mojem mnenju le še dokaz več, da je bil pravi namen take ureditve (predvsem) kaznovanje.

V prejšnjih odstavkih sem tudi že argumentirala, da bi bilo mogoče z milejšim ukrepom (beri: nižjo davčno stopnjo obdavčitve nenapovedanih dohodkov) doseči specialno in generalno preventivo. Glavni dejavnik obeh oblik prevencije pa je (poleg gotovosti odkritja) višina kazni. Iz tega izhaja sklep, da bi s tem, ko bi davčnega zavezanca obremenili z bremenom dokazovanja in razliko v davčni stopnji, ki bi se v konkretnem primeru uporabila, v njegovo škodo, dejansko tega davčnega zavezanca že kaznovali. V najboljšem primeru zanj z bremenom dokazovanja, v najslabšem primeru zanj pa z obdavčitvijo po najvišji stopnji, ki se lahko aplicira na posamezno vrsto dohodka. A bi lahko rekli, da bi bil ta del »kaznovanja« zgolj posledica tega, da ni uspel dokazati izvora oziroma narave dohodka, in bi se mu torej davčni zavezanec (če bi ravnal zakonito in prijavil oziroma če bi bil dovolj skrben, da ne bi nosil posledice nezmožnosti dokazati izvora oziroma vira dohodka) lahko izognil.

Kaznovanje namreč ni legitimen cilj, ko gre za obdavčenje, saj imajo davki povsem drugačen smoter.<sup>391</sup> Tudi če bi kot legitimen cilj tako visoke davčne stopnje lahko opredelili generalno preventivo, kakor smiselno izhaja iz Predloga sprememb in dopolnitev Zakona o davčnem postopku,<sup>392</sup> pa ta gotovo ne more veljati za nazaj (po novem (vsaj) 10 let, teoretično pa je mogoče poseči tudi na posledice starejših dohodkov, tj. na premoženje, pridobljeno iz

---

<sup>390</sup> J. Englisch, nav. delo, str. 293.

<sup>391</sup> Davki so prispevek zavezancev k financiranju javnih izdatkov, ne pa kazni. Prim. B. Škof in drugi, nav. delo, str. 115.

<sup>392</sup> EVA: 2013-1611-0077.

dohodkov iz časa izpred desetih let od začetka postopka obdavčitve nenapovedanih dohodkov v skladu z 68.a členom ZDavP-2), kajti za nazaj ni mogoče ravnati preventivno. Zakon lahko preventivno deluje le za naprej.<sup>393</sup>

Čeprav je morda dosledno prijavljanje dohodkov mogoče doseči tudi tako, da se zavezance kaznuje, ker bodo, če dohodkov ne bodo prijavili, pozneje lahko obdavčeni bolj (torej kaznovani), kot bi bili, če bi davke pravočasno prijavili, pa v tem primeru manjka nujnost posega tudi zato, ker bi bilo mogoče dosledno prijavljanje dohodkov doseči tudi z blažjim posegom, in sicer tako, da bi npr. davčni organi bolje delovali, pa tudi tako da bi se obdavčitev poštenih in nepoštenih zavezancev izenačila, kaznovanje nepoštenih pa bi se izvedlo v posebnem postopku (npr. prekrškovnem ali kazenskem oziroma z upravnimi kaznimi), ne pa z davki, ki v temelju niso namenjeni kaznovanju, temveč zagotavljanju finančnih sredstev, ki so potrebna za delovanje države.<sup>394</sup> Kot sem že zapisala, se povsem strinjam z Zobčevim mnenjem, da bi bilo ustavno nedopustno državi dopustiti, da zaradi lastne nesposobnosti ali celo samovolje posega po premoženju svojih državljanov.<sup>395</sup>

Za konec preverjanja pogojev (uspešnega) testa sorazmernosti pa menim, da ni izpolnjena niti sorazmernost v ožjem smislu, saj so posledice za zavezance, ki jim je odmerjen ta davek, hujše od posledic, ki nastanejo proračunu, če bi bil odmerjen točno tak davek (davek v taki višini), kot bi bilo prav. Povsem jasno je, da proračun v presežku obdavčitve ni z ničemer prikrajšan, saj tega zneska tako ali tako ne bi prejel, ker ga zavezanci ne bi bili dolžni plačati. Proračun je lahko prikrajšan le časovno, saj sredstva prejme pozneje, kot to velja, če bi bili dohodki pravočasno prijavljeni, toda korekciji zapoznelosti plačila so namenjene obresti, ne pa dodatni davek.

Vse zapisano in predvsem oprava testa sorazmernosti (vključno s testom sorazmernosti v ožjem smislu) po mojem mnenju ustrezno utemeljuje moje in prepričanje mnogih pravnih

---

<sup>393</sup> Odločba US RS U-I-158/11 z dne 28. novembra 2013.

<sup>394</sup> Prvi odstavek 146. člena Ustave RS.

<sup>395</sup> Jan Zobec, v: L. Šturm (ur.), nav. delo (2011), str. 980.

strokovnjakov,<sup>396</sup> da predstavlja 70-odstotna davčna stopnja prekomeren poseg v ustavno pravico do zasebne lastnine iz 33. člena Ustave RS.

---

<sup>396</sup> Tudi po mnenju dr. Mihe Juharta tako izpeljan test sorazmernosti izkaže prekomeren poseg ureditve instituta obdavčitve nenapovedanih dohodkov po 68.a členu ZDavP-2 v ustavno pravico do zasebne lastnine. M. Juhart, nav. delo.

## 7. ZAKLJUČEK

Davek je definiran kot delež ali znesek denarja, katerega plačilo naloži osebi oblast na račun države, za njeno uporabo. Gre za prisilno dajatev, kar pomeni, da davke zavezanci za davek državi morajo plač(ev)ati. Značaj prisile daje davkom dejstvo, da jih država odreja z vso suverenostjo in avtoriteto. Davki so neposreden poseg države v premoženjsko sfero zavezancev brez neposrednega povračila, so pa po 146. členu Ustave RS temeljni vir za financiranje javne porabe in imajo posredno korist od njih tudi davčni zavezanci sami.

Vsekakor so davki za delovanje države neizogibno potrebni, vsak davčni zavezanec pa mora k financiranju skupnih potreb prispevati v skladu s svojo ekonomsko zmožnostjo. Pobiranje davkov je za državo torej »pravica« in obveznost, pri izvrševanju te pravice oziroma obveznosti pa se država sooča tudi s primeri, ko posameznik (ki ima tako dolžnost) ne prijavi (dela) svojega dohodka ter s tem bolj ali manj onemogoči odmero davka davčnemu organu in svoje plačilo davka. Država se srečuje seveda tudi z davčnimi utajevalci, ki poskušajo prikriti svojo obveznost plačevanja davkov oziroma njeno višino, vendar pa je dejstvo, da se ti dve skupini primerov ne prekrivata v popolnosti. Niso vsi, ki niso pravočasno prijavili (dela) svojih prihodkov, tudi davčni utajevalci, ki so tako ravnali z namenom izogniti se plačilu davka.

Države težavo utaje oziroma neprijave dohodka na upravnopravnem področju rešujejo (tudi) z dodatnimi odmerami davkov v postopkih davčnega nadzora. Pri tem se neredko zgodi, da davčne osnove ni mogoče povsem natančno določiti s pomočjo dejanskih podatkov, in sicer zaradi pomanjkanja relevantnih dejstev in ustreznih dokazov, ker so zavezanci kršili nekatere od svojih zakonskih dolžnosti (npr. pravilno vodenje poslovnih in davčnih evidenc, pravilno izpolnjevanje davčnih napovedi in obračunov, pravočasno vlaganje davčnih napovedi in obračunov). Z ustavnega vidika je tako nujno, da sledi, ko davčni organ v postopku ugotovi – ker je ni mogoče ugotoviti s stopnjo prepričanja (npr. ker je zavezanec kršil svoje zakonske obveznosti) – verjetno davčno osnovo, tudi njena obdavčitev.

Vendar pa javna korist pobiranja davkov ni absolutna in neomejena, pri čemer sta sito za pooblastila in ukrepe davčnih organov predvsem načelo zakonitosti in sorazmernosti. Zato je treba pri obravnavi v prejšnjem odstavku navedenih primerov upoštevati dve osnovni pravili davčnega prava:



- davčni zavezanci, ki ne izpolnijo dolžnosti, ki jih imajo po davčni zakonodaji, ne smejo biti drugače (niti ugodnejše niti slabše) obravnavani z vidika davčnega prava v primerjavi z davčnimi zavezanci, ki so izpolnili vse svoje dolžnosti, kar pa ne vključuje tudi morebitnih kaznovalnih (npr. globe, denarne kazni) in drugih (npr. obresti zaradi poznejše izpolnitve obveznosti) ukrepov;
- namen odmere in pobiranja davkov je zagotavljanje sredstev za delovanje države in ne sankcioniranje ravnanj, ki so v nasprotju z zakonodajo (deviantna ravnanja); deviantna ravnanja sankcionirata prekrškovna in kazenska zakonodaja.

Temeljno načelo, ki omejuje državno oblast pri izvajanju na ustavi utemeljenih pooblastil, je namreč ustavno načelo sorazmernosti, ki zahteva samo take posege v temeljne pravice, ki so neizogibni za varstvo drugih pravic in ki ne smejo biti prekomerni.<sup>397</sup> Dopustni so torej le najblažji izmed možnih posegov,<sup>398</sup> s katerimi se lahko zagotovi ustavno dopusten in zaželen cilj.<sup>399</sup>

Z uveljavitvijo Zakona o davčnem postopku (ZDavP-1) je Slovenija 1. januarja 2005 uvedla novo davčno obliko, s katero je obdavčila dohodke, ki jih posamezniki (fizične osebe) niso prijavili. Določba četrtega odstavka 113. člena ZDavP-1 je tako določala, da če davčni organ ugotovi, da davčni zavezanec (fizična oseba) razpolaga s sredstvi za zasebno potrošnjo, ki znatno presegajo napovedane zavezančeve dohodke, 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, od tako ugotovljene osnove pa se plača davek po povprečni stopnji dohodnine od enoletnih dohodkov zadnjega davčnega obdobja.

Z začetkom leta 2014 pa je zakonodajalec ureditev z uveljavitvijo Zakona o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2G) v določeni meri spremenil in zaostril. Posebnemu davku je namenil samostojen 68.a člen ZDavP-2 in davek tudi prvič uradno poimenoval kot *davek od nenapovedanih dohodkov*. Zakonodajalec je podaljšal obdobje, za katerega lahko davčni organi odmerjajo davek od nenapovedanih dohodkov, in sicer s petih

---

<sup>397</sup> T. Keresteš in M. Repas, nav. delo, str. 219.

<sup>398</sup> Glej 15. člen Ustave RS.

<sup>399</sup> T. Keresteš in M. Repas, nav. delo, str. 219.

na deset let in uvedel še nekatere druge spremembe, predvsem pa je povišal davčno stopnjo na 70 odstotkov.

Po tolikšni davčni stopnji v Sloveniji ni obdavčen noben drug dohodek, zato sem v tej raziskavi preverjala dve hipotezi, in sicer, ali:

- davčna stopnja davka od nenapovedanih dohodkov v višini 70 odstotkov nasprotuje načelu enakosti pred zakonom (drugi odstavek 14. člena Ustave RS), in ali
- davčna stopnja davka od nenapovedanih dohodkov v višini 70 odstotkov neustavno posega v pravico do zasebne lastnine in dedovanja (33. člen Ustave RS).

Kot sem pokazala v tej raziskavi, se pri določbah ZDavP-2 o obdavčenju nenapovedanih dohodkov iz več razlogov zdi, da je zakonodajalec primarno izhajal iz drugih interesov in ne iz prizadevanja po zasledovanju splošnih načel davčnega prava. Pri čemer institut obdavčitve nenapovedanih dohodkov že sam po sebi nosi nekaj značilnosti, ki pomenijo odstop in posebnost od načel davčnega prava. Eno takih je procesno načelo materialne resnice, v konkretnem primeru povezano s standardom verjetnosti nekega dejstva (višine dohodkov, davčne osnove). Zgolj verjetna ugotovitev dejstev je namreč v upravno-davčnih postopkih izjema od splošnega pravila, po katerem se dejstva ugotavljajo s stopnjo prepričanja (načelo materialne resnice).

Verjetna davčna osnova se lahko ugotavlja le, če davčni organ ne razpolaga z dejstvi in dokazi, po katerih je sicer mogoče ugotoviti davčno osnovo, glede na ureditev 68.a člena ZDavP-2 pa bi težko trdili, da je zakonodajalec zasledoval cilj odmeriti davke pravilno, glede na (znana) dejstva, temveč da je želel v vsakem primeru, ne glede na morebitna drugačna dejstva, doseči obdavčitev z davkom od nenapovedanih dohodkov. To pa, kot sem pokazala, bolj kaže na poskus kaznovanja davčnih zavezancev, ki niso ravnali v skladu z davčno zakonodajo in nikakor ne kaže težnje po zagotavljanju javnega interesa v davčnih postopkih, saj se ta pri odmeri davkov kaže v tem, da se odmerijo vse davčne obveznosti v pravilni višini.<sup>400</sup>

---

<sup>400</sup> J. Mercina (nav. delo, str. 19, op. 22) meni celo, da je postopek odmere davka od nenapovedanih dohodkov namenjen predvsem (*sic!*) kaznovanju zavezancev. Ob tem opozarja na »prekrivanje« s postopkom odvzema premoženja nezakonitega izvora po Zakonu o odvzemu premoženja nezakonitega izvora (ZOPNI), saj se lahko z obema postopkoma poseže na isto premoženje, katerega izvora zavezanec ne zna pojasniti.

Bistvo odmere davkov na podlagi izvedene cenitve je odmeriti davek, ki kar najbolj ustreza višini davka, ki bi ga moral davčni zavezanec sicer plačati. Cilj države bi moral biti predvsem v tem, da se zagotovi enako obremenitev vseh oseb, ki so v enakem ekonomskem položaju, ne glede na to, ali so plačali vse davke ali ne, ne pa kaznovanje kršiteljev.

Slovensko ustavno sodišče je pri razlagi Ustave RS zavzelo stališče, da zahteva po davčni enakosti zakonodajalcu nalaga, da davčno breme med zavezance porazdeli kolikor mogoče enakomerno. To stališče Ustavnega sodišča RS kaže, da je plačilo davkov v skladu z ekonomsko sposobnostjo temeljno načelo, ki bi ga moral slovenski zakonodajalec upoštevati pri sprejemanju zakonskih določb, odstop od njega pa mora biti posebej utemeljen, kar še posebej velja pri davkih na dohodek posameznika.

Pri uzakonitvi obdavčitve nenapovedanih dohodkov s 70-odstotno davčno stopnjo bi težko rekla, da je bil cilj pravična obdavčitev oziroma zasledovanje načela enake obravnave davčnih zavezancev. Davkov se namreč ob uporabi tega instituta ne odmeri na enak način, kot bi se jih, če bi davčni zavezanec ravnal zakonito ob prejemu dohodkov. Tudi utemeljitev, da je tako različno obravnavanje posledica različnega ravnanja, pa po mojem mnenju ne vzdrži ustavnopravne presoje, saj namen davkov ni sankcioniranje. Temu so namenjeni drugi denarni instituti (npr. globe in denarne kazni).

Enako je že odločilo Ustavno sodišče Republike Hrvaške, ko je presojalo ustavnost določbe, v skladu s katero je moral davčni zavezanec, ki ni pravočasno prijavil davka na promet nepremičnin, plačati še 20-odstotni pribitek na ta davek:

»Z odpravljeno določbo se dejansko določa povečan davek zaradi nepravočasne oddaje davčne prijave, torej zaradi dejanja, ki je v osnovi prekršek. S tem se v pravni sistem uvaja nekakšen »kaznovalni« davek, kar nasprotuje smislu in namenu obdavčenja, hkrati pa nasprotuje tudi načelu sodelovanja pri financiranju javnih izdatkov v skladu z gospodarsko sposobnostjo ter načeloma enakosti in pravičnosti davčnega sistema v smislu določbe 51. člena Ustave Republike Hrvaške.«<sup>401</sup>

---

<sup>401</sup> Odločba Ustavnega sodišča Republike Hrvaške, št. U-I-1023/1999 z dne 23. februarja 2000. Prevedla in poudarila K. E.

Ta obrazložitev Ustavnega sodišča Republike Hrvaške je po mojem prepričanju zelo jasno vsebinsko vodilo tudi za presojo (ne)ustavnosti »kaznovalne« davčne stopnje iz 68.a člena ZDavP-2, saj temelji na splošnih in zelo razširjenih značilnostih evropskih davčnih sistemov, predvsem pa na naravi davčnih sistemov tako Hrvaške kot Slovenije. Ob tem je zanimivo, da je pribitek na siceršnjo najvišjo dohodninsko davčno stopnjo 50 odstotkov ravno 20 odstotkov, tj. natanko toliko, kolikor je bilo za Ustavno sodišče Republike Hrvaške že nesprejemljivo.

Pri tem pa je treba vnovič poudariti, da Ustavno sodišče Republike Hrvaške ni presojalo višine tega pribitka, temveč že samo dejstvo, da tak pribitek obstaja. Edina razlika je, da je hrvaški zakonodajalec v aktu izrecno ločil sam davek in ta pribitek, slovenski zakonodajalec pa je pribitek »skril« za 70-odstotni davek oziroma davčno stopnjo in je namen kaznovanja v predlogu zgolj nakazal. Ne dvomim pa, da bo tak namen zakonodajalca v morebitnem postopku pred Ustavnim sodiščem RS ustrezno izkazan. Sploh v kombinaciji s posledicami določbe 68.a člena ZDavP-2, ki nedvomno grobo kršijo ustavne pravice do enake obravnave in zasebne lastnine ter pomenijo nedopusten poseg vanje.

Obravnava davčnih zavezancev, ki so prijavili dohodek, in tistih, ki tega niso, je namreč absolutno neenaka, po mojem mnenju pa (taka) količina/intenzivnost razlikovanja nikakor ni utemeljena. Nedvomno to predlagatelju oziroma zakonodajalcu ni moglo uiti, tako da tudi ne dvomim, da cilj 70-odstotne davčne stopnje ni odmera davkov na enak način, kot bi bila izvedena, če bi davčni zavezanec ravnal zakonito ob prejemu dohodkov, ampak kaznovanje. A davek ni kazen, hkrati pa je to v nasprotju z bistvom odmere davkov na podlagi izvedene cenitve – odmeriti davek, ki kar najbolj ustreza višini davka, ki bi ga moral davčni zavezanec sicer plačati. Morebitno kaznovanje oziroma sankcioniranje bi moral zakonodajalec nad davčnim zavezancem izvesti v okviru prekrškovne in kazenske zakonodaje, saj davki ne morejo biti (v tolikšni meri) sredstvo za kaznovanje davčnih zavezancev, ki ne izpolnjujejo svojih obveznosti.

Poleg tega davčne stopnje pri davkih na dohodek, ki presegajo 50 odstotkov, v skladu z že sprejetim stališčem Ustavnega sodišča RS iz odločbe U-I-91/98 z dne 16. julija 1999 posegajo v pravico do zasebne lastnine iz 33. člena Ustave RS. To pomeni, da so take davčne stopnje dopustne le, če bi bil poseg v ustavno pravico v skladu s t. i. testom legitimnosti (15. člen Ustave RS) in t. i. testom sorazmernosti (2. člen Ustave RS). Prepričana sem, da v tem

primeru ne obstaja noben ustavno dopusten cilj, ki bi opravičeval 70-odstotno davčno stopnjo. Vse druge (teoretične in praktične) cilje obdavčitve nenapovedanih dohodkov je namreč mogoče doseči z bistveno nižjo stopnjo, tj. navsezadnje tudi še z najvišjo možno siceršnjo davčno stopnjo (50 odstotkov davčne osnove), vse nad tem pa je očitno usmerjeno stran od cilja obdavčitve dohodkov po njihovi siceršnji naravi in s tem stran od uresničevanja načela materialne resnice.

Dopustno je »testirati« celo nižje davčne stopnje od 50 odstotkov, iz česar lahko sklepamo, da predstavlja 70-odstotna davčna stopnja toliko bolj verjetno prekomeren poseg v ustavno pravico do zasebne lastnine iz 33. člena Ustave RS.

Ni dvoma sicer, da je lastninsko pravico mogoče omejiti in da so davki za to ustrezen institut oziroma splošno sprejet/sprejemljiv način. A ko je obdavčitev pretirana, torej po ustavnosodni praksi takrat, ko davčna stopnja pri davkih na dohodek presega 50 odstotkov, mora zakonodajalec dokazati, da je tak poseg najblažji izmed možnih posegov, s katerim je mogoče zagotoviti ustavno dopusten in zaželen cilj – varstvo enako pomembnih pravic drugih.

Tak poseg je ustavno dopusten, če prestane vse tri vidike testa sorazmernosti, tj. če je:

1. primeren za dosego zaželenega, ustavno dopustnega cilja,
2. nujen v tem smislu, da cilja ni mogoče doseči z nobenim blažjim posegom v ustavno pravico ali celo brez njega, in
3. sorazmeren v ožjem smislu.

Kakor sem ocenila na podlagi razpoložljivih dokumentov, se je (javni) interes zakonodajalca pri uzakonitvi obdavčitve nenapovedanih dohodkov konkretiziral v naslednjih ciljih:

- pridobitev sredstev za financiranje javnih potreb;
- specialna prevencija;
- generalna prevencija;
- kaznovanje zavezancev, ki dohodkov niso prijavili.

Vsekakor sam institut obdavčitve nenapovedanih dohodkov uresničuje cilj, da se obdavči vse, kar je v skladu z zakonom obdavčljivo, tj. dohodek. A davčna stopnja, ki je (toliko) višja od siceršnje (celo od najvišje možne), obdavči torej del dohodkov, ki sicer ne bi bili obdavčeni. Torej 70-odstotna davčna stopnja za dosego tega cilja, tj. obdavčiti tako, kot bi bilo

obdavčeno sicer, ni potrebna. Ukrep s tako davčno stopnjo torej je primeren, a ni nujen, saj bi lahko enak cilj dosegli tudi z obdavčitvijo z zasledovanjem načela materialne resnice, tj. z obdavčitvijo po dokazanem viru dohodka, če pa bi davčni zavezanec v skladu z obrnjenim dokaznim bremenom ne dokazal vira in narave dohodka, bi lahko dohodke neznanega izvora v dvomu obdavčili po siceršnji najvišji davčni stopnji, tj. po stopnji, ki bi se uporabila ob odmeri dohodnine (davka na dohodek fizičnih oseb), kar je celo že bil princip v preteklosti (v ZDavP-1 in tudi v ZDavP-2 pred novelo G).

Z obdavčitvijo nenapovedanih dohodkov in s tako davčno stopnjo se nedvomno dosegajo tudi cilji specialne in generalne prevencije, tudi za ta cilj pa po mojem mnenju 70-odstotna davčna stopnja ni potrebna. Na davčnem zavezancu je namreč breme dokazovanja narave oziroma vira dohodka/premoženja, na njem je tveganje nezmožnosti dokazati pravi vir dohodka in s tem tveganje obdavčitve po bistveno višji stopnji od tiste, po kateri bi bil ta dohodek sicer obdavčen, bremeni pa ga tudi sam postopek (časovno in sicer). V skladu s tem menim, da ima davčni zavezanec že v osnovi dovolj razlogov, da se želi izogniti uporabi tega instituta in da bi bil tudi ob nižji davčni stopnji motiviran izpolniti davčno obveznost pravočasne in popolne napovedi svojih dohodkov, s čimer je cilj zakonodajalca po mojem mnenju mogoče doseči tudi drugače, tj. z nižjo davčno stopnjo.

Specialna in generalna prevencija bi bili dosegljivi tudi ob možnosti, da davčni zavezanec dokazuje izvor in naravo premoženja, ki se obdavči s temu viru sicer »odmerjeno« davčno stopnjo, za obdavčitev dohodkov neznanega izvora pa se uporabi najvišja davčna stopnja iz lestvice za odmero davka od dohodka fizičnih oseb oziroma se mi je zdela popolnoma zadovoljiva ureditev, veljavna do novele ZDavP-2G v petem odstavku 68. člena ZDavP-2, po katerem se je davčna stopnja izračunavala glede na višino dohodkov ob upoštevanju dohodninske lestvice.

Glavni dejavnik specialne in generalne prevencije je (poleg gotovosti odkritja oziroma kaznovanja) višina kazni. Iz tega izhaja sklep, da bi s tem, ko bi davčnega zavezanca obremenili z bremenom dokazovanja in razliko v davčni stopnji, ki bi se v konkretnem primeru uporabila, v njegovo škodo, dejansko tega davčnega zavezanca že kaznovali. V najboljšem primeru zanj z bremenom dokazovanja, v najslabšem primeru zanj pa z obdavčitvijo po najvišji stopnji, ki se lahko aplicira na posamezno vrsto dohodka. A bi lahko rekli, da je ta del »kaznovanja« zgolj posledica tega, da ni uspel dokazati izvora oziroma

narave dohodka, in bi se mu torej davčni zavezanec (če bi ravnal zakonito in prijavil oziroma če bi bil dovolj skrben, da ne bo nosil posledice nezmožnosti dokazati izvora oziroma vira dohodka) lahko izognil.<sup>402</sup>

Kot sem prikazala na hipotetičnem primeru, so mogoči celo primeri, ko bi predstavljala že samo razlika v obdavčitvi med davčnim zavezancem, ki je ravnal ob prejemu dohodkov zakonito, in tistim, ki dohodkov ni napovedal, večjo obremenitev, kot je po mnenju Ustavnega sodišča RS tista, ki že sama po sebi predstavlja poseg v ustavno pravico do zasebne lastnine iz 33. člena Ustave RS (50-odstotna). Dodatna motivacija torej po mojem prepričanju res ni potrebna.

Za konec preverjanja pogojev (uspešnega) testa sorazmernosti pa sem ugotovila, da ni izpolnjena niti sorazmernost v ožjem smislu, saj so posledice za zavezance, ki jim je odmerjen ta davek, hujše od posledic, ki nastanejo proračunu, če bi bil odmerjen točno tak davek (davek v taki višini), kot bi bilo prav. Povsem jasno je, da proračun v presežku obdavčitve ni z ničemer prikrajšan, saj tega zneska tako ali tako ne bi prejel, ker ga zavezanci ne bi bili dolžni plačati. Proračun je lahko prikrajšan le časovno, saj sredstva prejme pozneje, kot to velja, če bi bili dohodki pravočasno prijavljeni, toda korekciji zapoznelosti plačila so namenjene obresti, ne pa dodatni davek.

Po Zobčevem mnenju »dokajšnje odstopanje od davčnih bremen v primerljivih državah lahko vzbudi sum prekomernosti obdavčitve«, ne more pa biti »samo po sebi ustavnopravni argument«. <sup>403</sup> Kot je pokazala pričujoča raziskava, druge države večinoma nimajo enako visoke davčne stopnje, za Makedonijo pa težko rečem, na podlagi česa in v katerem (za davčno pravo in politiko) relevantnem pogledu bi bila Slovenija z njo primerljiva. <sup>404</sup>

---

<sup>402</sup> Na kaznovalno naravo postopka odmere davka od nenapovedanih dohodkov »kaže tudi dejstvo, da davčni zavezanec po začetku postopka odmere davka od nenapovedanih dohodkov ne more več razkriti dohodkov, ki jih v preteklosti ni napovedal ter bi lahko bili obdavčeni po nižji davčni stopnji oziroma je davčna obveznost za te dohodke celo zastarala.« J. Mercina, nav. delo, str. 19, op. 22.

<sup>403</sup> Jan Zobec, v: L. Šturm (ur.), nav. delo (2011), str. 980.

<sup>404</sup> Pri čemer velja opozoriti, da se v Makedoniji davčna osnova ugotavlja le na podlagi povečanja premoženja, medtem ko se poraba zanemarljiva. S tem bi bilo lažje argumentirati visoko davčno stopnjo.

Na zelo verjetno prekomernost obdavčitve s 70-odstotno davčno stopnjo kaže tudi dejansko stanje najvišjih stopenj obdavčitve dohodkov posameznikov v drugih državah,<sup>405</sup> saj je mogoče sklepati, da obstaja neko splošno gledanje na še »primerno« obdavčitev teh dohodkov.

Primerjalnopравни podatki tako kažejo, da je imelo denimo leta 2006 od 29. v pregled vključenih držav davčno stopnjo davka na dohodek, višjo od 50 odstotkov, le pet držav, še te pa – razen Danske – zgolj za zneske nad vsaj (konkretno v Belgiji) 31.700 evrov.<sup>406</sup> 50-odstotna najvišjo obdavčitev osebnega dohodka je bila v tistem času v veljavi v treh državah: Avstriji, na Japonskem in v Sloveniji.<sup>407</sup>

Razmeroma aktualni podatki za 161 držav<sup>408</sup> pa kažejo, da je povprečna najvišja stopnja obdavčitve (z različnimi vrednostnimi mejami, ko se obdavčitev po taki stopnji izvede) 26 odstotkov.<sup>409</sup> Med temi imajo najvišje stopnje Belgija (64 odstotkov), Finska (61 odstotkov), Švedska (59 odstotkov), Aruba in Kanada (po 58 odstotkov), Luksemburg in Nizozemska (52 odstotkov), Danska (51 odstotkov), 50-odstotno najvišjo obdavčitev pa imajo v Avstriji, Senegalu in Izraelu ter na Kubi in na Japonskem.<sup>410</sup> In seveda (neupoštevaje 68.a člen ZDavP-2) v Sloveniji.

Dejstvo, da ima le osem od 161 držav najvišjo davčno stopnjo višjo od 50 odstotkov – med temi pa večina takih (denimo skandinavske države) z najvišjo stopnjo skrbi za socialno podstat prebivalstva, za katere ohranjanje so davki primarno namenjeni –, kaže, da gre za neke vrste »naravni konsenz« o še primerni davčni stopnji, 70-odstotna pa ta »konsenz« nedvomno presega.

Res je sicer, da so tudi v nemški teoriji in ustavnosodni praksi prej dolgo izhajali iz pravila, da naj bi davčna obremenitev ne presegala polovice dohodkov davčnega zavezanca (t. i. *Halbteilungsgrundsatz*), pa je bilo to potem relativizirano; domnevajo, da bi bila 80-odstotna

---

<sup>405</sup> Glej tudi J. Zobec, nav. delo, 11. točka, še posebej opomba 11.

<sup>406</sup> B. škof in drugi, nav. delo, str. 633-634.

<sup>407</sup> Prav tam.

<sup>408</sup> <[https://en.wikipedia.org/wiki/List\\_of\\_countries\\_by\\_tax\\_rates](https://en.wikipedia.org/wiki/List_of_countries_by_tax_rates)> (1. 9. 2016).

<sup>409</sup> Vir: lastni izračun.

<sup>410</sup> <[https://en.wikipedia.org/wiki/List\\_of\\_countries\\_by\\_tax\\_rates](https://en.wikipedia.org/wiki/List_of_countries_by_tax_rates)> (1. 9. 2016).



obdavčitev neto prihodkov pretirana, pri čemer pa tudi teorija dopušča, da je ta meja še nižja.<sup>411</sup> A sama menim, da tudi primerjalnopravni argumenti zaenkrat niso (prepričljivo pa sploh ne) v korist zakonodajalca.

Nesporno dejstvo je, da so davčni zavezanci, ki jim je odmerjen davek od nenapovedanih dohodkov, pri enakih dohodkih v bistveno slabšem položaju od tistih, ki jim je bila odmerjena dohodnina po ZDoh-2. Vse doslej zapisano tudi precej jasno kaže, da se v primeru obdavčitve neprijavljenega premoženja s strani zakonodajalca zatrjevan javni interes izraža predvsem preko kaznovanja »kršiteljev« ter (specialne in generalne) prevencije, tj. preprečevanja ponavljanja tovrstnega neželenega vedenja posameznikov. Vendar pa je ključno to, da namen davčne zakonodaje ni in ne more biti kaznovanje, temveč je temu namenjena prekrškovna in kazenska zakonodaja.

Trdim, da je 70-odstotna davčna stopnja že konfiskatorna, njen namen pa, kot sem pokazala, ni pravična odmera davka (v skladu z načelom materialne resnice), temveč je njen pretežni namen kaznovanje davčnih zavezancev.<sup>412</sup> To pa pomeni, da presežna obremenitev sploh ni več davek, ampak sankcija. Tudi »kazenski pribitek« tako neenako obravnavanih davčnih zavezancev ni odvisen od stopnje njihove odgovornosti, kot je to značilno za kaznovalno pravo, ampak izključno od višine domnevno neprijavljenih dohodkov.

Nadalje pa to pomeni, da bi se glede tega presežka morale upoštevati določbe, ki veljajo za kaznovalne postopke, čeprav bi se o njih morda odločalo v (posebnem) upravnem postopku. Gre predvsem za domnevo nedolžnosti (27. člen Ustave RS), načelo zakonitosti v kazenskem pravu (28. člen Ustave RS), pravna jamstva v kazenskem postopku (29. člen Ustave RS) ipd. Predvsem je v tem delu vprašljivo obrnjeno dokazno breme, saj je za kaznovalno pravo značilno, da je država tista, ki mora obdolžencu dokazati krivdo in ne obratno.

Vrhovno sodišče je v nedavni sodbi zapisalo (ob presoji po ZDavP-2, kakor je bil v veljavi pred novelo ZDavP-2G), da postopek po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 ni kaznovalne narave, saj zgolj to, da se predmetni postopek vodi zaradi okoliščin, ki jih povzroči davčni

---

<sup>411</sup> J. Englisch, nav. delo, str. 298-299.

<sup>412</sup> To neposredno izhaja iz Predloga sprememb in dopolnitev Zakona o davčnem postopku, EVA: 2013-1611-0077.

zavezanec, ker ne prijavi dohodkov, še ne pomeni, da gre za postopek, primerljiv kazenskemu.<sup>413</sup> A je pomenljivo predvsem zapisano v 28. točki obrazložitve, in sicer:

»revidentu naloženo plačilo davka ni kaznovalni ukrep, ampak ukrep, s katerim se odpravlja ugotovljena nezakonitost in vzpostavlja stanje (oziroma njegov približek), kot da nezakonitosti ne bi bilo. Ker niti davčna stopnja ni kazensko povečana[...], cilj obravnavanega postopka ni represivno naravnani.«

Revident se je namreč v zahtevi za revizijo skliceval na zadevo *Janoševic proti Švedski* z dne 23. 7. 2002,<sup>414</sup> v kateri je bil davčni zavezanec zaradi kršitve davčnih predpisov (neprijave prihodkov iz naslova opravljanja taksi prevozov) podvržen kazenskemu povečanju davčne stopnje za 20 do 40 odstotkov. Evropsko sodišče za človekove pravice (ESČP) je odločilo, da je splošna narava teh davčnih določb o davčnem pribitku z vidika 6. člena Evropske konvencije o človekovih pravicah<sup>415</sup> (pravica do poštenega sojenja) kaznovalen,<sup>416</sup> prepričana pa sem, da bi še toliko bolj to ob vseh predstavljenih dejstvih ESČP ugotovilo v primeru 68.a člena ZDavP-2 in ker je citirano sodbo Vrhovno sodišče RS sprejelo aprila letos, to že lahko nakazuje tudi (bodoče) razumevanje 70-odstotne davčne stopnje s strani sodišča kot kaznovalne.

Po mojem mnenju skoraj ni dvoma, da bi bilo to edina (ustavno)pravno vzdržna odločitev, saj iz vsega navedenega nedvomno izhaja, da je 70-odstotna davčna stopnja pretirana in zato neustavna; tudi če bi nekako lahko opravičili legitimnost takega posega v ustavno varovane pravice, pa bi ureditev davka od nenapovedanih dohodkov padla na testu sorazmernosti.

Po tem izvajanju lahko sklenem z ugotovitvijo, ki potrjuje obe pred raziskavo postavljeni hipotezi, in sicer po mojem trdnem prepričanju davčna stopnja davka od nenapovedanih dohodkov v višini 70 odstotkov nasprotuje tako načelu enakosti pred zakonom (drugi

---

<sup>413</sup> Sodba Vrhovnega sodišča, št. X Ips 414/2014 z dne 13. aprila 2016. Na voljo je na <[www.sodisce.si/vsrs/odlocitve/2015081111395561/](http://www.sodisce.si/vsrs/odlocitve/2015081111395561/)> (1. 9. 2016).

<sup>414</sup> Sodba v zadevi *Janoševic proti Švedski* z dne 23. julija 2002 (ECHR 2002-VII).

<sup>415</sup> Evropska konvencija o človekovih pravicah, spremenjena in dopolnjena s Protokoloma št. 11 in 14, s Protokoli št. 1, 4, 6, 7, 12 in 13. Besedilo je na voljo na <[www.dp-rs.si/fileadmin/dp.gov.si/pageuploads/RAZNO/EKCP\\_SLV.pdf](http://www.dp-rs.si/fileadmin/dp.gov.si/pageuploads/RAZNO/EKCP_SLV.pdf)> (1. 9. 2016).

<sup>416</sup> Evropski sodišče za človekove pravice, nav. delo, str. 10.

odstavek 14. člena Ustave RS), kot tudi neustavno posega v pravico do zasebne lastnine in dedovanja (33. člen Ustave RS).

Ob tem nikakor ne trdim, da država nima pravice, da kaznuje osebe, ki pozabijo ali »pozabijo« (deloma) napovedati neki dohodek oziroma ki vira tega dohodka ne morejo ustrezno pojasniti. A bi morala zelo jasno ločiti, kaj je davek in kaj (administrativna) kazen ter koliko znaša ta davek oziroma kazen. Davek naj plača vsak po stopnji, ki je za njegov vir premoženja/dohodek sicer uporabljiva, kazen pa se mu lahko odmeri še ob tem. Tudi ne vidim logičnega razloga, zakaj se država – ki je na tem področju suverena in ima vse vzvode ustrezne(jše) ureditve – tega ni lotila na način transparentne in legitimne delitve teh dveh vrst ukrepov. Tudi zato sem trdno prepričana sem, da so prav (sporni) visoki dohodki in premoženje ter s tem povezani pritiski javnosti v ozadju politične volje zakonodajalca za uzakonitev tako visoke davčne stopnje, a če ima nekdo več lastnine, ta ne more biti pravno manj zaščiten od primera, ko jo ima drugi subjekt manj.<sup>417</sup>

Takratni ustavni sodnik Fišer je v svojem pritrdilnem ločenem mnenju (skupaj z Dragico Wedam Lukić) že leta 2005 zapisal trditev, ki v mnogočem razgali trend, ki je pripeljal do uzakonitve 68.a člena ZDavP-2 v taki obliki. Zapisal je:

»Moderno kazensko pravo [...] s prehodom iz nekdanje prevladujoče varstvene funkcije v dandanašnji primarno garantno funkcijo in skozi svoja splošno sprejeta temeljna načela, ki so nesporni postulat demokratične pravne države, praviloma zagotavlja razmeroma visok standard pravic domnevnega storilca kaznivega dejanja. Na ta način [...] "povzroča" tudi to, da so nekatera kazniva dejanja vse težje dokazljiva, nekateri kazenski postopki pa vse težje izvedljivi. To postaja še posebej jasno na področju gospodarskih kaznivih dejanj [...]. Vse to povzroča pritisk, ki gre neredko v smeri, da se **skuša cilj doseči po "lažji" poti, torej brez uporabe garancij, ki jih daje kazensko pravo.** Takšna pot ni dopustna, ne glede na okoliščine konkretnega primera, ki v posamičnem primeru utegnejo pokazati, da bi v resnici lahko šlo tudi za kazniva ravnanja. V kaznovalnem pravu najbolj grobe poskuse nespoštovanja teh postulatov dokaj uspešno preprečuje načelo legalitete (28. čl. Ustave). Toda zato pride včasih do zahtev po nesprejemljivih bližnjicah. Zgolj za primer: če je kaznivo dejanje težko

---

<sup>417</sup> E. Kerševan, nav. delo, str. 15-16.

dokazljivo ali ravnanje ne obsega vsega, kar bi bilo domnevno vredno takšne represivne reakcije, potem je **treba "ustvariti" prekršek** ali kakšno drugo lažje dokazljivo kaznivo ravnanje, pač odvisno od nacionalnega sistema kaznivih ravnanj. In če še to ne gre – morebiti določbo, s pomočjo katere bo nekakšno kaznovanje mogoče doseči povsem zunaj sistema kaznovalnega prava. Podoben namen imajo na področju procesnega prava npr. **pritiski po posebnih postopkih za določene zadeve**, kar običajno pomeni, da zanje ne veljajo vse siceršnje (garantne) norme kazenskega prava, **zahteve po posebnih dokaznih pravilih** (npr. o obrnjenem dokaznem bremenu) in posebnih dokazih ter podobno. Pogosto so spretno skriti za zatiranje in dokazovanje, kako nujno ali celo edino pravilno je posebno obravnavanje specifičnih primerov in situacij. To je mehanizem, ki v situacijah, kakor je obravnavana, lahko pripelje do **prikritega kaznovanja** [...].<sup>418</sup> (Poudarila K. E.)

Obravnavano vprašanje ustavnosti 70-odstotne stopnje obdavčitve po 68.a členu ZDavP-2 po mojem trdnem prepričanju izpolnjuje vse »faze razvoja«, ki jih je v citiranem mnenju zapisal Fišer.

Še toliko bolj je podobnost očitna, če upoštevamo, da je bilo to zapisano ob presoji ravnanj takratne Agencije za trg vrednostnih papirjev (ATVP), ki je prav tako kot Finančna uprava RS nadzorni in prekrškovni organ, Fišer pa je poudaril, da je to opozorilo (njegovo in opozorilo Ustavnega sodišča RS<sup>419</sup>) namenjeno »nadzornim organom, ki morajo obravnavane določbe uresničevati in ki bi jih široke možnosti ter velika moč, ki jim jih dajejo«, utegnili zapeljati v skušnjava, da bi jih »kdaj pa kdaj (pre)široko uporabili«,<sup>420</sup> v nadaljevanju pa je opozoril (tudi zakonodajalca), da je nevarnost zlorabe ali zgolj napačne uporabe ne dovolj jasnih določb še večja, če se različne funkcije – izrecno je omenil upravne, disciplinske in kaznovalne<sup>421</sup> – združujejo znotraj istega subjekta: »naknadna sodna kontrola sicer lahko prepreči najhujše napake, vendar mora biti sistem nastavljen tako, da bo v veliki večini primerov zakonito in pošteno deloval tudi brez nje.«<sup>422</sup>

---

<sup>418</sup> Z. Fišer in D. Wedam Lukić, nav. delo, 5. točka.

<sup>419</sup> Iz odločbe Ustavnega sodišča RS, št. U-I-220/03 z dne 24. novembra 2003.

<sup>420</sup> Z. Fišer in D. Wedam Lukić, nav. delo, 1. točka.

<sup>421</sup> Prav tam, opomba 6.

<sup>422</sup> Prav tam, 7. točka.

Glede na očitno podobnost z v tej nalogi obravnavnimi vprašanji in dejanskim stanjem ter glede na precejšnje število postopkov odmere davka od nenapovedanih dohodkov, ki jih trenutno<sup>423</sup> – po mojem mnenju precej nenavadno – vodi Finančna uprava Republike Slovenije,<sup>424</sup> sem prepričana, da bo prišlo do omenjene sodne kontrole zelo hitro in da se bo vprašanje skladnosti 70-odstotne davčne stopnje prej ali slej znašlo tudi pred ustavnim sodiščem. Čas bo torej jasno pokazal, ali je analiza v tej magistrski nalogi ustrezna. Naloga ima tako tudi praktičen pomen.

---

<sup>423</sup> Do konca maja 2016 so na Finančni upravi RS končali 21 tovrstnih nadzorov, pri čemer so ugotovili za 7,4 milijona evrov dodatnih davčnih obveznosti skupaj z obrestmi. V vsem letu 2015 je bilo končanih 49 (leta 2014 62) tovrstnih nadzorov, ugotovljenih pa za skoraj 14 milijonov evrov (leta 2014 12,4 milijona evrov) dodatnih davčnih obveznosti skupaj z obrestmi. T. Smrekar in J. Ugovšek, nav. delo.

<sup>424</sup> Glej prav tam in I. Simič, nav. delo (2016d).

## 8. SEZNAM UPORABLJENE LITERATURE IN VIROV

### 8.1. Monografije

1. Androjna, Vilko, in Erik Kerševan: Upravno procesno pravo. GV Založba, Ljubljana 2006.
2. Antolić, Aleksandra, Sunčana Sović Digna, Dubravka Sekulić Grgić, Zdenka Koharić, Nada Petrović, Dinka Salmić, Davorika Štimac: Marijana Vuraić Kudeljan: Opći porezni zakon s komentarom. Institut za javne financije, Zagreb 2009.
3. Bačić, Arsen: Komentar Ustava Republike Hrvatske. Pravni fakultet u Splitu, Split 2002.
4. Bavcon, Ljubo, Alenka Šelih, Katja Filipčič, Vid Jakulin, Damjan Korošec: Kazensko pravo – splošni del, četrta izdaja. Uradni list Republike Slovenije, Ljubljana 2003.
5. Bulatović, Ivan: Poreski postupak. Beogradska poslovna škola, Beograd 2013.
6. Center for Research and Policy Making, Hunting the Shadows – Tax Evasion Dynamics in Macedonia, Policy Brief Nr. 33, december 2014; na voljo je na <[www.crpm.org.mk/wp-content/uploads/2015/03/PolicyBrief33\\_ENG.pdf](http://www.crpm.org.mk/wp-content/uploads/2015/03/PolicyBrief33_ENG.pdf)> (20. 12. 2015).
7. Doralt, Werner, in drugi: Grundriss des österreichischen Steuerrechts. Drugi del, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Dunaj 1996.
8. Doralt, Werner, Hans Georg Ruppe in Tina Ehrke-Rabel: Grundriss des österreichischen Steuerrechts. Band II. Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Dunaj 2011.
9. Doralt, Werner, in drugi: Grundriss des österreichischen Steuerrechts. Prvi del, Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, Dunaj 2013.
10. Ehrke-Rabel, Tina: Elements Steuerrecht. Verlag Österreich, Dunaj 2013.
11. European Court of Human Rights: Taxation and the European Convention on Human Rights. Strasbourg 2016. Na voljo je na <[http://www.echr.coe.int/Documents/FS\\_Taxation\\_ENG.pdf](http://www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_ENG.pdf)> (1. 9. 2016).
12. Finančna uprava Republike Slovenije: Prijava premoženja : Ciljno usmerjeni nadzori postopkov priverjave premoženja in odmere davka v teh primerih. 1. izdaja, Ljubljana 2015; na voljo je na

- <[www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Nadzor/Podrocja/Preiskave/Opis/Podrobnejši\\_opis\\_Prijava\\_premozenja.pdf](http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Nadzor/Podrocja/Preiskave/Opis/Podrobnejši_opis_Prijava_premozenja.pdf)> (12. 2. 2016).
13. Gebhardt, Gero, Werner, Christoph: Methoden der Schätzungen im Steuerrecht. Grin Verlag, Norderstedt 2014.
  14. Grošelj, Uroš: Odmera davka v primeru nesorazmernega pridobivanja premoženja in trošenja sredstev fizične osebe. Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije, Ljubljana 2010, str. 37.
  15. Hindriks, Jean, in Myles, Gareth D.: Intermediate Public Economics. The MIT Press, Cambridge 2006.
  16. Jelčić, Barbara: Porezi : Opći dio. Libertas, Zagreb 2011.
  17. Jelčić, Božidar, in drugi: Financijsko pravo i financijska znanost. Narodne novine, Zagreb 2008.
  18. Jerovšek, Tone, in drugi: Zakon o davčnem postopku s komentarjem. Davčno izobraževalni inštitut in Davčno finančni raziskovalni inštitut, Ljubljana in Maribor 2008.
  19. Kobal, Aleš, Ana Kosič Mirnik, Sonja Keramat, Florijana Bohl, Lidija Robnik, Tatjana Horvat, Kristijan Anton Kontarščak, Igor Zadavec in Mitja Černe: Dohodnina in davek od dohodkov pravnih oseb v davčno-računovodski praksi. Založba Forum Media, Maribor 2009.
  20. Kobal, Aleš: Dohodnina po novem. Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor 2004.
  21. Kovač, Matjaž: Obdavčevanje svetovnega dohodka. Davčni inštitut, Maribor 2004.
  22. Kranjec, Marko: Davki in proračun. Fakulteta za upravo Univerze v Ljubljani, Ljubljana 2003.
  23. Kruhar Puc, Romana: Davčne oaze danes!. Primath, Ljubljana 2007.
  24. Kulić, Mirko: Poresko procesno pravo. Megatrend univerzitet, Beograd 2007.
  25. Lipovšek, Sara: Postopek odmere davka v primeru premoženja nepojasnjene izvora. Diplomski projekt. Ekonomsko-poslovna fakulteta Univerze v Mariboru.
  26. Maučec, Matija: Cenitev davčne osnove nepojasnjenih dohodkov fizične osebe. Magistrsko delo, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru, Maribor 2012. (citirano kot 2012a).
  27. Mijatović, Nikola: Oporezivanje imovine s posebnim osvrtom na oporezivanje nasljedstva i darova. Pravni fakultet Sveučilišta u Zagrebu,, Zagreb 2004.

28. Murko, Vladimir: Davčne oprostitve in davčne olajšave. Univerzitetna tiskarna in litografija, Ljubljana 1937.
29. Nenić, Dalibor: Obdavčitev dohodkov športnikov v Republiki Sloveniji. Diplomsko delo, Pravna fakulteta Univerze v Mariboru, Maribor 2014.
30. Pahlke, Armin, in drugi: Abgabenordnung Kommentar. Druga izdaja, Verlag C. H. Beck, München 2009.
31. Pajvančič, Marijana: Komentar Ustava Republike Srbije. Fondacija Konrad Adenauer, Beograd 2009.
32. Pernek, Franc, in Kobal, Aleš: Obdavčitev fizičnih oseb. Druga izdaja. Pravna fakulteta Univerze v Mariboru, Maribor 2011.
33. Pernek, Franc, Bojan Škof, Aleš Kobal in Uroš Rožič: Finančno pravo in javne finance. Pravna fakulteta Univerze v Mariboru, Maribor 1999.
34. Pokorn, Jože: Proračunske finance. Ekonomska fakulteta Univerze v Ljubljani, Ljubljana 1960.
35. Popović, Dejan: Nauka o porezima i poresko pravo. Open Society Institute/Constitutive and Legislative Policy Institute, Beograd 1997.
36. Popović, Dejan: Poresko pravo. Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2011.
37. Ritz, Christoph: Bundesabgabenordnung Kommentar. Linde Verlag, Dunaj 2011.
38. Ritz, Christoph, Helga Rathgeber, Birgitt U. Koran: Abgabenordnung neu. Linde Verlag, Dunaj 2009.
39. Republic of Macedonia State Commission for Prevention of Corruption: Annual Report on the work of the State Commission for Prevention of Corruption in 2009, Skopje 2010; na voljo je na [www.dksk.org.mk/en/images/stories/PDF/annual\\_report\\_2009.pdf](http://www.dksk.org.mk/en/images/stories/PDF/annual_report_2009.pdf) (20. 12. 2015).
40. Rovan, Mara: Zakon o davkih občanov s komentarjem in spremljajočimi predpisi. ČGP Delo – TOZD Gospodarski vestnik, Ljubljana 1984.
41. Stanovnik, Tine: Javne finance. Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, Ljubljana 2004.
42. Šimović, Jure, in drugi: Hrvatski fiskalni sustav. Narodne novine, Zagreb 2010.
43. Šinkovec, Janez, in Boštjan Tratar: Zakon o davčnem postopku s komentarjem. Založba Oziris, Lesce 2002.



44. Škof, Bojan, Wakounig, Marian, Tičar, Bojan, Kobal, Aleš, Jerman, Saša, Ferčič, Aleš: Davčno pravo. Univerza v Mariboru, Pravna fakulteta, in Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor 2007.
45. Šturm, Lovro, ur.: Komentar Ustave Republike Slovenije. Fakulteta za podiplomske državne in evropske študije, Ljubljana 2002.
46. Šturm, Lovro, ur.: Komentar Ustave Republike Slovenije. Fakulteta za državne in evropske študije, Kranj 2010.
47. Šturm, Lovro, ur.: Komentar Ustave Republike Slovenije – Dopolnitev A. Fakulteta za državne in evropske študije, Kranj 2011.
48. Thuronyi, Victor, ur.: Tax Law Design and Drafting. Prvi zvezek. International monetary Fund, Washington 1996.
49. Thuronyi, Victor: Comparative Tax Law. Kluwer Law International, The Hague 2003.
50. Tiley, John, in Glen Loutzenhiser: Revenue Law. Hart Publishing, Oxford in Portland, Oregon 2012.
51. Tipke, Klaus, in drugi: Steuerrecht. Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2013.
52. Vranješ, Mile: Financijsko pravo: finansijski sistem u Srbiji. Zavod za udžbenike, Beograd 2011.
53. Žibert, Franc: Teorija javnih financ. Uradni list Republike Slovenije, Ljubljana 1993.
54. Wakounig, Marian: Davčno inšpiciranje in ocena davčne osnove. MFB Consulting, Ljubljana 1998.

## **8.2. Poglavlja v monografski publikaciji**

1. Arbutina, Hrvoje, in Jasmina Bogovac: Tax Law, v: Tatjana Josipović: Introduction to the Law of Croatia. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2014, str. 481–503.
2. Englisch, Joachim: The Impact of Human Rights on Domestic Substantive Taxation – the German Experience, v: Georg Kofler, Miguel Poiares Maduro in Pasquale Pistone (ur.): Human Rights and Taxation in Europe and the World. IBFD, Amsterdam 2011, str. 285–302.

3. Kranjc, Janez: Začetki in razvoj lastnine v antičnih pravih, v: Lovro Šturm in drugi: Varstvo lastninske pravice kot temeljne človekove pravice. Inštitut za javno upravo, Ljubljana 1997.
4. Lang, Joachim, in Joachim Englisch: A European Tax Order based on Ability to Pay, v: Andrea Amatucci, ur.: International Tax Law. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2006, str. 251–335;
5. Pavčnik, Marijan: Urednikovo pojasnilo, v: Pavčnik, Marijan, in Aleš Novak (ur.): (Ustavno)sodno odločanje. GV Založba, Ljubljana 2013, str. 5–7.

### 8.3. Članki v strokovnih in znanstvenih periodičnih publikacijah

1. Čebulj, Janez: Neustavna razlaga in uporaba 68.a člena ZDavP-2 ter določb o zastaranju v finančnih preiskavah, v: Pravna praksa, št. 19/2015, str. 8–10.
2. de Mooij, Ruud A., Stevens, Leo G. M.: Exploring the Future of Ability to Pay in Europe, v: EC Tax Review, št. 9/2005, str. 9–15.
3. Devlin, Eugene J.: Legislative Department of the State Should Recognize and Consider the Inadequacy of the Enactments Relating to the Taxation of Personal Property and in the Promotion of Justice and Sound Economics Formulate and Substitute More Suitable Laws, *The Special Paper, University of Detroit Bi-Monthly Law Review*, 14 (1930) 2, str. 79–89.
4. Fleming, J. Clifton Jr.: Deceptively Disparate Treatment of Business and Investment Interest Expense under a Cash-Flow Consumption Tax and a Schanz-Haig-Simons Income Tax, v: Florida Tax Review, 3 (1997) 8, str. 544–562.
5. Horvat, Mitja: Odmera davka od nenapovedanih dohodkov v luči predlaganih sprememb in dopolnitev Zakona o davčnem postopku, v: Javna uprava, št. 3-4/2013, str. 19–42.
6. Keresteš, Tomaž, in Martina Repas: Nekateri ustavnopravni vidiki pooblastil Urada za varstvo konkurence, v: LeXonomica – Revija za pravo in ekonomijo, IV (2012) 2, str. 217–239; na voljo je na <<http://www.lexonomica.com/journal/images/volume%204/No2/07-Kerestes-Repas-pooblastila%20UVK.pdf>> (12. 3. 2016).
7. Kerševan, Erik: Ustavne omejitve davčnega poseganja v lastninsko pravico, v: Javna uprava, št. 1-2/2013, str. 5–18.

8. Kopal, Aleš: Objekt obdavčitve davka na dohodek fizičnih oseb, v: Podjetje in delo, št. 2/2000, str. 277.
9. Kopal, Aleš: Davčne reforme in njihov vpliv na davčno pravo RS, v: Podjetje in delo, št. 6-7/2006, str. 1531–1540.
10. Kopal, Aleš: Dokazni postopek kot bistvena sestavina davčnih inšpekcijskih nadzorov, v: Podjetje in delo, št. 3-4/2011, str. 550–574.
11. Kopal, Aleš in Aleksander Pevec: Primerjalnopravni pogled na aktualna vprašanja davčnega ugotovitvenega postopka, v: Podjetje in delo, št. 3-4/2012, str. 585–603.
12. Korže, Branko: Varstvo ustavnih pravic v postopkih cenitve davčne osnove, v: Podjetje in delo, št. 3-4/2015, str. 558–572.
13. Kovač, Polonca: Načela davčnega postopka, v: Pravna praksa, št. 29-30/2006, str. 8-9.
14. Maučec, Matija: Cenitev davčne osnove nepojasnjenih dohodkov fizične osebe – davčni nadzor davka po petem odstavku 68. člena ZDavP-2 (2. del), v: Davčno-finančna praksa, 13 (2012) 6, str. 13–17.
15. Mercina, Jure: Razmerje med odvzemom premoženja nezakonitega izvora in obdavčitvijo nenapovedanih dohodkov, v: Pravna praksa, št. 7-8/2015, str. 18–20.
16. Neznani avtor: Komentar novog pravilnika o informativni poreski prijavi – stručni komentar, v: Poresko-računovodstveni instruktor, št. 2012/59. (citirano kot neznan avtor, nav. delo (Komentar novog pravilnika ..., 2012))
17. Pavčnik, Marijan: Ustavnoskladna razlaga (zakona), v: Pravnik, 67 (2012) 7-8, str. 497–524.
18. Podlipnik, Jernej: Obdavčitev nezakonitega in neprijavljenega dohodka, v: Podjetje in delo, št. 6-7/2013, str. 1127–1142. (citirano kot 2013a)
19. Podlipnik, Jernej: Izključnost listin kot dokazil v davčnem postopku – med teorijo in prakso, v: Pravnik, št. 1-2/2013, str. 41–65. (citirano kot 2013b)
20. Podlipnik, Jernej: Nekatera odprta vprašanja sprememb davka od nenapovedanih dohodkov, v: Pravna praksa, št. 6-7/2014, str. 10-11. (citirano kot 2014a)
21. Podlipnik, Jernej: Obdavčitev neprijavljenih dohodkov posameznikov, v: Hrvatska i komparativna javna uprava, št. 4/2014, str. 877–904. (citirano kot 2014b)
22. Podlipnik, Jernej: Kdaj se začne postopek odmere davka od nenapovedanih dohodkov?, v: Davčno-finančna praksa, št. 7-8/2016, str. 16-17. (citirano kot 2016a)
23. Podlipnik, Jernej: Pravna narava obveznosti po 68.a členu Zakona o davčnem postopku, v: Podjetje in delo, št. 6-7/2016 (sprejeto v objavo). (citirano kot 2016b)

24. Popović, Dejan: Princip jednakosti građana u poreskom pravu, v: Zbornik razprav v e-obliki, Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, 2006; na voljo je na <[www.ius.bg.ac.rs/Naucni/Razvoj%20pravnog%20sistema%202006/09%20-%20Projekat%202006-18.pdf](http://www.ius.bg.ac.rs/Naucni/Razvoj%20pravnog%20sistema%202006/09%20-%20Projekat%202006-18.pdf)> (3. 3. 2016).
25. Ring, Diane M.: What's at Stake in the Sovereignty Debate?: International Tax and the Nation-State, v: Virginia Journal of International Law, letnik 49, št. 1, str. 155–233.
26. Rogić Lugarić, Tereza: Porezna tajna: sigurnost prošlosti, sjena budućnosti, v: Hrvatska i komparativna javna uprava, št. 4/2015, str. 815-846.
27. Schmidt, Robert M.: Reconstruction of Income (First Installment), v: Tax Law Review, 18 (1962-1963), str. 23–97.
28. Romih, Domen: 70-odstotni davek za 10 predhodnih let, v: Denar, št. 432/2013, str. 30-31.
29. Santin, Piera: Ability to pay and human rights: a case law analysis, v: European Tax Studies, št. 2/2014, str. 67–71.
30. Simič, Ivan: FURS nezakonito rubi 240.000 evrov, v: Denar, št. 463/2016, str. 8–10. (citirano kot 2016a).
31. Simič, Ivan: Dvigi in pologi za stečaj, v: Denar, št. 463/2016, str. 11. (citirano kot 2016b).
32. Simič & Partnerji: Kazenski davek za nazaj, v: Denar, št. 460/2016, str. 6–9 (citirano kot 2016a).
33. Simič & Partnerji: Zastaranje po inšpektorjevo, v: Denar, št. 460/2016, str. 10–12 (citirano kot 2016b).
34. Simič & Partnerji: Ali je to davčni teror, v: Denar, št. 460/2016, str. 12–15 (citirano kot 2016c).
35. Škof, Bojan: Davčno pravo (IV), v: Pravna praksa, št. 10/1996, str. 41-42.
36. Škof, Bojan, in Aleš Kobal: Dohodninska osnova v Sloveniji in nekaterih drugih državah, v: Podjetje in delo, št. 8/1999, str. 1608–1630.
37. Vukčević, Ilija: Ability-to-Pay Principle in the Montenegro Tax System – Constitutional Court Case Practise and Legislative Approach, v: Belgrade Law Review, Letnik LXII, 2014, št. 3, str. 151–166.
38. Wakounig, Marian: Čezmejni trikotni posli, v: Denar, št. 421/2013, str. 10.

## **8.4. Sodna praksa**

### *8.4.1. Evropsko sodišče za človekove pravice*

1. Sodba v zadevi *Janosevic proti Švedski* z dne 23. 7. 2002.

### *8.4.2. Ustavno sodišče Republike Slovenije*

1. Odločba Up-66/95 z dne 22. 11. 1995.
2. Odločba U-I-296/95 z dne 27. 11. 1997.
3. Odločba U-I-91/98 z dne 16. 7. 1999.
4. Odločba U-I-60/98 z dne 16. julija 1998.
5. Odločba U-I-188/99 z dne 20. 9. 2001.
6. Odločba U-I-18/02 z dne 24. 10. 2003.
7. Odločba U-I-220/03 z dne 24. 11. 2003.
8. Odločba Up-336/03 z dne 10. 2. 2005.
9. Odločba U-I-145/03 z dne 23. 6. 2005.
10. Odločba U-I-158/11 z dne 28. 11. 2013.

### *8.4.3. Vrhovno sodišče Republike Slovenije*

1. Sodba X Ips 320/2011 z dne 29. 3. 2012.
2. Sodba X Ips 367/2011 z dne 29. 3. 2012.
3. Sodba X Ips 285/2012 z dne 14. 3. 2013.
4. Sodba VS RS X Ips 182/2012 z dne 20. 6. 2013.
5. Sodba X Ips 78/2013 z dne 29. 5. 2014.
6. Sodba X Ips 215/2013 z dne 4. 12. 2014.
7. Sodba X Ips 181/2013 z dne 19. 12. 2014.
8. Sodba in sklep X Ips 252/2014 z dne 19. 3. 2015.
9. Sodba X Ips 336/2013 z dne 8. 6. 2015.
10. Sodba X Ips 93/2014 z dne 24. 2. 2016.
11. Sodba X Ips 414/2014 z dne 13. 4. 2016

12. Sklep I R 7/2000 z dne 16. 2. 2000.

#### *8.4.4. Ustavno sodišče Republike Hrvaške*

1. Odločba št. U-I-1023/1999 z dne 23. 2. 2000.
2. Odločba št. U-I-4763/2012 in U-I-1342/2013 z dne 18. 9. 2013.

#### *8.4.5. Ustavno sodišče Republike Srbije*

1. Odločba št. U 171/94 z dne 3. novembra 1994.

#### *8.4.6. Avstrijsko upravno sodišče*

2. Sodba št. 2004/15/0094 z dne 8. 2. 2007.
3. Sodba št. 95/13/0083 z dne 24. 2. 1998.
4. Sodba št. 2004/17/0150 z dne 27. 4. 2006.

#### **8.5. Pravni viri in zakonodajno gradivo**

1. Bundesabgabenordnung (BGBl. št. 194/1961, 201/1965, 141/1966, 134/1969, 224/1972, 262/1972, 577/1973, 472/1974, 787/1974, 667/1976, 48/1977, 320/1977, 151/1980, 336/1981, 620/1981, 201/1982, 587/1983, 409/1984, 531/1984, 557/1985, 325/1986, 73/1987, 312/1987, 663/1987, 412/1988, 660/1989, 10/1991, 457/1991, 695/1991, 448/1992, 449/1992, 648/1992, 12/1993, 257/1993, 583/1993, 694/1993, 818/1993, 611/1994, 680/1994, 681/1994, 682/1994, 50/1995, 201/1996, 411/1996, 797/1996, BGBl. I, št. 70/1997, 9/1998, 28/1999, 106/1999, 164/1999, 142/2000, 59/2001, 144/2001, 84/2002, 97/2002, 132/2002, 155/2002, 71/2003, 124/2003, 57/2004, 180/2004, 2/2005, 161/2005, 99/2006, 100/2006, 143/2006, 24/2007, 99/2007, 2/2008, 65/2008, 85/2008, 20/2009, 52/2009, 135/2009, 9/2010, 34/2010, 58/2010, 105/2010, 111/2010, 76/2011, 112/2011, 22/2012, 112/2012,

- 14/2013, 70/2013, 13/2014, 40/2014, 105/2014, 118/2015, 160/2015, 163/2015 in 77/2016).
2. Einkommensteuergesetz (BGBl. št. 194/1961, 201/1965, 141/1966, 134/1969, 224/1972, 262/1972, 577/1973, 472/1974, 787/1974, 667/1976, 48/1977, 320/1977, 151/1980, 336/1981, 620/1981, 201/1982, 587660/1989, 257/1990, 281/1990, 10/1991, 28/1991, 412/1991, 458/1991, 695/1991, 699/1991, 44/1992, 99/1992, 312/1992, 314/1992, 448/1992, 449/1992, 698/1992, 12/1993, 253/1993, 254/1993, 532/1993, 694/1993, 818/1993, 314/1994, 680/1994, 681/1994, 21/1995, 50/1995, 297/1995, 499/1995, 201/1996, 411/1996, 417/1996, 600/1996, 755/1996, 797/1996, 798/1996, BGBl. I št. 39/1997, 122/1997, 128/1997, 130/1997, 9/1998, 30/1998, 31/1998, 49/1998, 79/1998, 126/1998, 28/1999, 48/1999, 106/1999, 194/1999, 13/2000, 21/2000, 29/2000, 71/2000, 79/2000, 142/2000, 2/2001, 47/2001, 59/2001, 103/2001, 144/2001, 7/2002, 54/2002, 68/2002, 78/2002, 84/2002, 100/2002, 132/2002, 155/2002, 165/2002, 1/2003, 4/2003, 10/2003, 22/2003, 71/2003, 80/2003, 124/2003, 133/2003, 51/2004, 57/2004, 102/2004, 130/2004, 180/2004, 8/2005, 34/2005, 35/2005, 36/2005, 45/2005, 103/2005, 104/2005, 112/2005, 115/2005, 161/2005, 99/2006, 100/2006, 101/2006, 109/2006, 134/2006, 151/2006, 155/2006, 3/2007, 24/2007, 45/2007, 99/2007, 100/2007, 102/2007, 104/2007, 2/2008, 44/2008, 65/2008, 82/2008, 85/2008, 133/2008, 137/2008, 140/2008, 26/2009, 27/2009, 52/2009, 61/2009, 79/2009, 101/2009, 135/2009, 151/2009, 9/2010, 29/2010, 34/2010, 58/2010, 81/2010, 89/2010, 94/2010, 105/2010, 111/2010, 41/2011, 76/2011, 77/2011, 112/2011, 123/2011, 22/2012, 112/2012, 53/2013, 135/2013, 156/2013, 13/2014, 40/2014, 105/2014, 22/2015, 34/2015, 101/2015, 118/2015, 160/2015 in 163/2015).
  3. Evropska konvencija o človekovih pravicah, spremenjena in dopolnjena s Protokoloma št. 11 in 14, s Protokoli št. 1, 4, 6, 7, 12 in 13. Na voljo je na [www.dp-rs.si/fileadmin/dp.gov.si/pageuploads/RAZNO/EKCP\\_SLV.pdf](http://www.dp-rs.si/fileadmin/dp.gov.si/pageuploads/RAZNO/EKCP_SLV.pdf) (1. 9. 2016).
  4. Opći porezni zakon (Narodne novine Republike Hrvatske, št. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015).
  5. Pravilnik o načinu i postupku utvrđivanja poreske osnovice poreza na dohodak građana na neprijavljene prihode unakrsnom procenom (Službeni glasnik Republike Srbije, št. 61/06).

6. Predlog sprememb in dopolnitev Zakona o davčnem postopku, EVA: 2013-1611-0077. Na voljo je na <[www.vlada.si/fileadmin/dokumenti/si/projekti/2013/Vlada\\_predlaga/novela\\_zakona\\_o\\_davcnem\\_postopku.pdf](http://www.vlada.si/fileadmin/dokumenti/si/projekti/2013/Vlada_predlaga/novela_zakona_o_davcnem_postopku.pdf)> (3. 9. 2016).
7. Ustava Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 33/91-I, 42/97 – UZS68, 66/00 – UZ80, 24/03 – UZ3a, 47, 68, 69/04 – UZ14, 69/04 – UZ43, 69/04 – UZ50, 68/06 – UZ121,140,143, 47/13 – UZ148 in 47/13 – UZ90,97,99).
8. Ustav Republike Hrvatske (Narodne novine Republike Hrvatske, št. 56/1990, 135/1997, 8/1998, 113/2000, 124/2000, 28/2001, 41/2001, 55/2001, 76/2010, 85/2010, 05/2014).
9. Ustav Republike Srbije (Službeni glasnik Republike Srbije, št. 98/2006).
10. Ustavni zakon za izvedbo Ustave Republike Slovenije – UZIU (Uradni list RS, št. 33I/1991-I – UZIU).
11. Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 18/96, 87/97, 35/98 – odl. US, 82/98, 91/98, 1/99 – ZNIDC, 108/99, 37/01 – odl. US, 97/01, 105/03 – odl. US, 16/04 – odl. US in 54/04 – ZDavP-1)
12. Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 21/2006 – uradno prečiščeno besedilo, 58/06 – popr. in 117/06 – ZDavP-2).
13. Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B in 90/14).
14. Zakon o davčnem postopku – ZdavP-1 (Uradni list RS, št. 54/2004).
15. Zakon o davkih občanov (Uradni list SRS, št. 36/88 in 8/89).
16. Zakon o dohodnini (ZDoh-2) (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15 in 55/15).
17. Zakon o odvzemu premoženja nezakonitega izvora – ZOPNI (Uradni list RS, št. 91/2011).
18. Zakon o poreskom postopku i poreskoj administraciji (Službeni glasnik RS, št. 80/2002, 84/2002 – popr., 23/2003 – popr., 70/2003, 55/2004, 61/2005, 85/2005 - dr. zakon, 62/2006 - dr. zakon, 63/2006 – popr. dr. zakona, 61/2007, 20/2009, 72/2009 - dr. zakon, 53/2010, 101/2011, 2/2012 – popr., 93/2012, 47/2013, 108/2013, 68/2014, 105/2014, 91/2015 – avtentična razlaga, 112/2015 in 15/2016).
19. Zakon o porezu na dohodek građana (Službeni glasnik RS, št. 24/2001, 80/2002, 80/2002 – dr. zakon, 135/2004, 62/2006, 65/2006 – popr., 31/2009, 44/2009,



- 18/2010, 50/2011, 91/2011 – odl. US, 7/2012 – usklajeni den. zneski, 93/2012, 114/2012 – odl. US, 8/2013 – usklajeni den. zneski, 47/2013, 48/2013 – popr., 108/2013, 6/2014 – usklajeni den. zneski, 57/2014, 68/2014 – dr. zakon, 5/2015 – usklajeni den. zneski, 112/2015 i 5/2016 – usklajeni den. zneski).
20. Zakon o porezu na dohodak (Narodne novine 177/2004, 73/2008, 80/2010, 114/2011, 22/2012, 144/2012, 43/2013, 120/2013, 125/2013, 148/2013, 83/2014, 143/2014, 136/2015).
21. Zakon za personalniot danok na dohod (Služben vesnik na Republika Makedonija, št. 80/93, 3/94-popravek, 70/94, 71/96, 28/97, 8/01, 50/01, 52/01 in popravek, 2/02, 44/02, 96/04, 120/05, 52/06, 139/06, 6/07- popravek, 160/07, 159/08, 20/09, 139/09, 171/2010, 135/2011, 166/2012, 187/2013, 13/2014, 116/2015 in 129/2015).
22. Zakon o pravnem postopku (Uradni list RS, št. 73/07 – uradno prečiščeno besedilo, 45/08 – ZArbit, 45/08, 111/08 – odl. US, 57/09 – odl. US, 12/10 – odl. US, 50/10 – odl. US, 107/10 – odl. US, 75/12 – odl. US, 40/13 – odl. US, 92/13 – odl. US, 10/14 – odl. US in 48/15 – odl. US).
23. Zakon o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS, št. 24/06 – uradno prečiščeno besedilo, 105/06 – ZUS-1, 126/07, 65/08, 8/10 in 82/13).
24. Zakon o uvedbi in stopnjah republiških davkov in taks – ZUSRDT (Uradni list SRS, št. 7/1972, 42/1972, 3/1973, 3/1973 – ZOTO, 4/1974, 13/1974, 39/1974, 29/1975, 5/1976, 15/1976, 31/1976, 4/1978, 30/1978, 38/1979, 33/1980, 23/1981, 39/1981, 12/1982, Uradni list SFRJ, št. 83/1989 in Uradni list RS/I, št. 33/1991 – UZIU).

## **8.6. Drugi viri**

1. Fidermuc, Katarina: Ivan Simić: Davke je treba plačevati po zakonih, v: Delo, 10. januar 2010; na voljo je na <[www.delo.si/gospodarstvo/ivan-simic-davke-je-treba-placevati-po-zakonih.html](http://www.delo.si/gospodarstvo/ivan-simic-davke-je-treba-placevati-po-zakonih.html)> (1. 3. 2016).
2. Fišer, Zvonko in Dragica Wedam Lukić: pritrnilno ločeno mnenje z dne 27. oktobra 2004 k odločbi Ustavnega sodišča RS, št. U-I-220/03 z dne 24. novembra 2003. Na voljo je na <<http://odlocitve.us-rs.si/sl/odlocitev/US24017>> (30. 8. 2016).
3. Juhart, Miha (profesor na Pravni fakulteti Univerze v Ljubljani), e-poštna komunikacija in telefonski pogovor z dne 2. septembra 2016.

4. Kocovski, Zvonko (BDO Makedonija, davčni svetovalec), e-poštno sporočilo z dne 30. avgusta 2016.
5. Mišljenje Ministarstva finansija, št. 414-00-00140/2007-04 z dne 17. septembra 2007.
6. Neznani avtor: Informacija o novostih, ki jih prinaša zakon o spremembah in dopolnitvah zakona o davčnem postopku – novela ZDavP-2G, v: FIND Info članki, 20. 2. 2014. (citirano kot neznan avtor, nav. delo (Informacija o novostih . . . ., 2014))
7. Simič, Ivan: Kam je šla zdrava kmečka pamet, 22. maj 2016; na voljo na <[www.simic-partnerji.si/davcni-blog.html](http://www.simic-partnerji.si/davcni-blog.html)> (4. 9. 2016). (citirano kot 2016d)
8. Simič, Ivan (Simič in partnerji, davčni svetovalec), e-poštno sporočilo z dne 4. septembra 2016. (citirano kot 2016e)
9. Smrekar, Tanja, in Jure Ugovšek: Poslušate s kešem, ga polagate na banko? Previdno, da vas inšpektor ne lopne po glavi, v: Finance, 30. 8. 2016; na voljo je na <<http://www.finance.si/8848513/Poslujete-s-kesem-ga-polagate-na-banko-Previdno-da-vas-inspektor-ne-lopne-po-glavi?metered=yes&sid=473024223>> (30. 8. 2016).
10. Vlada RS: Vlada določila besedilo novele Zakona o davčnem postopku, sporočilo za javnost, 26. september 2013; na voljo je na <[www.vlada.si/medijsko\\_sredisce/sporocila\\_za\\_javnost/sporocilo\\_za\\_javnost/articla/25\\_redna\\_seja\\_vlade\\_41618/](http://www.vlada.si/medijsko_sredisce/sporocila_za_javnost/sporocilo_za_javnost/articla/25_redna_seja_vlade_41618/)> (23. 11. 2016).
11. Zobec, Jan: pritrdilno ločeno mnenje k odločbi Ustavnega sodišča RS, št. U-I-313/13 z dne 21. marca 2014. Na voljo je na <[http://www.us-rs.si/media/u-i-313-13\\_lm.zobec.pdf](http://www.us-rs.si/media/u-i-313-13_lm.zobec.pdf)> (2. 9. 2016).

## 9. DELOVNI ŽIVLJENJEPIS

Rodila sem se 12. februarja 1979 na Jesenicah, kjer sem po končani osnovni šoli obiskovala Gimnazijo Jesenice. Po uspešno opravljeni maturi sem se vpisala na Ekonomsko fakulteto Univerze v Ljubljani, smer računovodstvo in revizija. Leta 2003 sem diplomirala z nalogo z naslovom »Kako organizacijska klima vpliva na uspešnost podjetja« pri mentorju prof. dr. Bogdanu Lipičniku in pridobila naziv univerzitetni diplomirani ekonomist. Leta 2005 sem se vpisala na Pravno fakulteto Univerze v Mariboru, smer davčno pravo, kjer sem do leta 2010 opravila vse izpite, magistrsko nalogo pa sem pripravila pod mentorstvom prof. dr. Bojana Škofa.

V času študija na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani sem opravljala delo promotorja pri podjetju Allied Domecq Agencies d.o.o. Leta 2003 sem se zaposlila v podjetju Iteo Abeceda d. o. o., v katerem sem bila asistent v reviziji. Z željo po delu na področju davčnega svetovanja sem se leta 2004 zaposlila pri podjetju Taxgroup d. o. o, kjer sem pokrivala področje davka od dohodka pravnih oseb in dohodnino, s poudarkom na mednarodnem davčnem načrtovanju. Že v naslednjem letu sem se specializirala na področju transference cen, za katere sem se izobraževala tudi v tujini v okviru organizacije IBFD. Leta 2006 sem postala vodja oddelka za transferne cene.

Leta 2007 me je podjetniška žilica vodila dalje in tako sva s sodelavcem ustanovila družbo UPC SVETOVALNA SKUPINA d.o.o., pri katerem sem nadaljevala delo kot davčna svetovalka na področju davka od dohodkov pravnih oseb in dohodnine. Kot prokurist podjetja sem se prvič srečala z upravljanjem podjetja ter zaposlovanjem in usposabljanjem novih sodelavcev. Bolj sem se posvetila tudi pripravi strokovnih člankov in izvedbi izobraževanj, kjer sem največ sodelovala z družbo Založba Verlag Dashofer.

Leta 2011 sem se odločila za povsem samostojno podjetniško pot v okviru podjetja Moment d.o.o., kjer delujem še danes. Moje delo zajema predvsem:

- vodenje in upravljanje podjetja;
- pripravo davčnih mnenj, zlasti na področju obdavčitve pravnih in fizičnih oseb;
- projektno delo: svetovanje na področju poslovanja s povezanimi osebami in priprave podporne dokumentacije za transferne cene, priprava dokumentacije za namene

koriščenja davčne olajšave za vlaganja v raziskave in razvoj, izvedba materialnih in formalnih statusnih preoblikovanj podjetij;

- sodelovanje pri skrbnih pregledih, davčnih nadzorih ter inšpekcijskih postopkih;
- objavljanje člankov v strokovnih revijah;
- priprava in izvedba strokovnih izobraževanj.

**10. IZJAVA, DA JE MAGISTRSKA NALOGA REZULTAT LASTNEGA  
RAZISKOVALNEGA DELA IN DA SO REZULTATI KOREKTNO NAVEDENI**

**IZJAVA**

Podpisana Katja Erjavšek, vpisna številka 71154784,

**izjavljam,**

da je magistrsko delo z naslovom Obdavčitev nenapovedanih dohodkov posameznikov s posebnim poudarkom na skladnosti 70-odstotne davčne stopnje z Ustavo Republike Slovenije:

- rezultat lastnega raziskovalnega dela,
- da so rezultati korektno navedeni in
- da nisem kršila avtorskih pravic in intelektualne lastnine drugih.

Podpis študenta-ke

---