

**UNIVERZA V MARIBORU
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA
MARIBOR**

DIPLOMSKO DELO

Renata Vajngerl

Sv. Trojica, februar 2004

**UNIVERZA V MARIBORU
EKONOMSKO-POSLOVNA FAKULTETA
MARIBOR**

DIPLOMSKO DELO

**IZVENSODNA PORAVNAVA MED DAVČNO UPRAVO
IN
DAVČNIM ZAVEZANCEM**

Kandidatka: Renata Vajngerl
Študentka rednega študija
Številka indeksa: 81494273
Program: visokošolski strokovni
Študijska smer: računovodstvo
Mentor: mag., Stanko Čokelc

Sv. Trojica, februar 2004

IZJAVA

Študentka Renata Vajngerl izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela.
Zagotavljam, da sta tiskana in elektronska verzija istovetni.
Kot avtorica dovoljujem njegovo objavo na spletni strani fakultete.

Kraj: Sv. Trojica v Slov. goricah

Datum: 27. 2. 2004

Podpis:
Renata Vajngerl

ZAHVALE

Najlepše se zahvaljujem svojemu mentorju mag. Stanku Čokelcu. Čudovit občutek je imeti za mentorja nekoga, ki te že na svojih predavanj navduši za predmet, ki te pri delu podpira in ti hkrati dopušča tisto svobodo, ki je potrebna pri nastajanju diplomskega dela.

Za vso potrpežljivost in podporo skozi vsa študijska leta se s hvaležnostjo obračam k staršema in bratu.

Posebna zahvala velja prijateljem, ki so z mano delili vse trenutke v času študija in mi prisluhnili tudi takrat, ko mi je bilo težko.

In nenazadnje se zahvaljujem vsem »malim ljudem«. Mnogim ni bilo dano prestopiti pragov učenosti fakultete, ker so se že rodili v tisti sivi dan, ki ne pozna izobraževanja, zdravil, zaslužka in kjer je celo slovo od življenja komajda vredno človeka. A kljub temu - meni so dali srčnost in mnoga druga čudovita spoznanja, zaradi česar verjamem, da je v življenje treba stopati z majhnimi, a odločnimi dejanji vere, upanja in ljubezni.

PREDGOVOR

Načelo splošnosti ali splošne davčne obveznosti zahteva, da morajo vsi občani (in tudi tujci, če bivajo pri nas) v skladu z zakonom pod enakimi pogoji prispevati k zadovoljevanju javnih potreb. Davčna obveznost je torej splošna za vse. Po načelu splošnosti se nalaga davčno breme le tistemu, ki ima vsaj od zakona predpostavljeno davčno sposobnost, presegajočo določeni najmanjši davka prosti minimum dohodka, donosa ali premoženja. Rečemo lahko, da naj bi bili davki v sorazmerju z gospodarsko močjo davčnega zavezanca. Pri tistih, pri katerih zakon davčne sposobnosti sploh ne predstavlja, davčni dolg po tem načelu sploh ne nastane. In kaj če se davčni zavezanec ne strinja z odločbo? Kaj pa v primeru spora?

Naš sistem stranki omogoča vlaganje pravnih sredstev pri organu odmere, v skrajni fazi pa je možnost vložitve tožbe na Upravno sodišče in na Vrhovno sodišče.

V Nemčiji je izvensodna poravnava pomožni pravni postopek, v anglosaksonskih deželah pa so izvensodni pritožbeni postopki prostovoljni alternativni postopki, ki omogočajo rezultate, ki niso popolnoma primerljivi s sklepi sodišča in zato niso nadomestilo za sodne procese.

Cilj tovrstnih postopkov je oskrbeti obe sprti strani s hitrim, poceni in lahkim načinom reševanja sporov. Običajni sodni postopki so pogosto okorni, nerodni in zahtevajo veliko časa. Izvensodni postopki pa nam omogočijo alternativni način reševanja sporov hitro in poceni, kar nam zmanjša potrebo iskanja rešitve na sodišču.

Ta problematika je v današnjem času zanimiva, saj je to področje v našem davčnem sistemu nepoznano, oziroma ga naš davčni sistem, točneje Zakon o davčnem postopku, ne dovoljuje, bi pa bilo smiselno razmisliti o uvedbi izvensodne poravnave kot načina reševanja spora med Davčno upravo in davčnim zavezancem. Nenazadnje je ta način reševanja sporov v tujini dobro poznana in uveljavljena praksa.

Še posebej občutljivo področje davčnega sistema predstavlja dokončnost odločbe davčnega organa in težko pot dokazovanja davčnega zavezanca o zmotnosti odločbe. Davčni organ je v primeru davčnega spora v ugodnejši vlogi, saj svoje delo opravlja po uradni dolžnosti.

V raziskovalni nalogi nakažemo alternativni način reševanja spora, katerega omogočajo in poznajo nekateri drugi davčni sistemi.

V uvodnem delu diplomske naloge je predstavljen odnos med davčnim organom in davčnim zavezancem na primeru dohodnine. Na kratko je opredeljen postopek reševanja vloge pritožbe davčnega zavezanca na obeh stopnjah upravnega organa.

V nadaljevanju sledi prikaz izvensodne poravnave kot alternativa reševanju spora, ki sprtima strankama daje občutek, da je posameznikovi resnici lahko zadoščeno.

Na tej osnovi je osnovan osrednji, analitičen prikaz izvensodne poravnave: opredelitev, kako, zakaj in razlogi uporabe tudi v našem sistemu.

Opređeljene so zlasti prednosti, koristi in nekatere pomanjkljivosti uporabe tega modela reševanja spora.

Izvensodna poravnava med davčnim zavezancem in davčno upravo prinaša zahtevo po novem, drugačnem razmišljanju v medsebojnih odnosih, v sporih, ki nastajajo in o načinu razreševanja teh sporov.

Zaenkrat v našem pravnem sistemu s področja davkov za izvensodno poravnavo pravne podlage še ni. Narava postopka poravnavanja je različna od tiste v civilno pravdnem postopku. Medtem ko je namen civilnopravnega postopka doseči avtoritativno odločitev o spornem pravnem razmerju, je pri poravnavanju za vsebino sporazuma bistven prispevek strank z upoštevanjem njihove avtonomije.

Postopek poravnave, ki ni pridružen sodnemu, bi naj narekovalo spoštovanje določenih načel, ki so neločljivo povezana s pravico do sodnega varstva. Institut mora pri vodenju postopka poravnavanja upoštevati načela nepristranskosti, neodvisnosti, enakosti in pravičnosti.

Razreševanju konflikta kot glavnemu cilju poravnavanja, je namenjena večja vloga strank in poudarjena je tudi večja aktivnost iskanja za obe strani sprejemljivih pozicij.

Gre za nov pogled in nov pristop k reševanju tovrstnih sporov, ki potrebuje za svojo dokončno uveljavitev daljši čas.

Treba je, da se dobre izkušnje in strokovne rešitve posredujejo javnosti, da se bodo davčni zavezanci lažje odločali za takšen način reševanja sporov.

KAZALO

1 UVOD	0
1.1 Opredelitev področja in opis problema	8
1.2 Namen, cilji in osnovne trditve	9
1.3 Predpostavke in omejitve raziskave	9
1.4 Uporabljene metode raziskovanja	10
2 POTEK POSTOPKA MED DURS-om IN DAVČNIM ZAVEZANCEM NA PRIMERU DOHODNINE	11
2.1 Stranke in organi odločanja	11
2.1.1 <i>Davčna uprava Republike Slovenije</i>	11
2.1.2 <i>Davčni zavezanec</i>	12
2.1.3 <i>Pravice in dolžnosti davčnih zavezancev</i>	12
2.1.4 <i>Pravice davkoplačevalcev v ZDA</i>	14
2.1.5 <i>Temeljne pravice davčnih zavezancev v primeru kršitve davčnih predpisov</i> . 15	
2.1.6 <i>Zakonitosti obdavčenja</i>	16
2.2 Napoved dohodnine, uvedba in začetek davčnega postopka	16
2.2.1 <i>Dohodnina</i>	17
2.2.2 <i>Davčni postopek</i>	19
2.3 Izdaja odločbe	21
2.4 Pravno sredstvo: pritožba	22
2.5 Odločanje o pritožbi	22
3 TOŽBA	24
3.1 Opredelitev upravnega sodišča in upravnega spora	24
3.2 Upravni spor	24
3.2.1 <i>Stroški upravnega in sodnega postopka</i>	25
4 IZVENSODNA PORAVNAVA	28
4.1 Opredelitev izvensodne poravnave	28
4.1.1 <i>Pojem</i>	28
4.1.2 <i>Smisel in pomen izvensodne poravnave</i>	29
4.2 Primerjalno pravni pregled	29
4.2.1 <i>Nemčija</i>	30
4.2.2 <i>Anglosaksonske dežele</i>	33
4.3 Prednosti in slabosti	34
5 MOŽNOSTI ZA UVEDBO V NAŠ SISTEM	36
5.1 Kdaj je sploh mogoča	36
5.2 Kako, način organiziranja	37
5.3 Potek	38
5.4 Rezultat	41
5.5 Metode izvensodnega reševanja sporov	41

6 SMISELNOST	43
7 SKLEP.....	45
POVZETEK.....	42
UPORABLJENI VIRI IN LITERATURA	44
Priloga 1	1
Priloga 2	2
Priloga 3	5

1 UVOD

1.1 Opredelitev področja in opis problema

Že prvi vpogled v področje davščin v okviru študija na smeri računovodstvo je pritegnil mojo pozornost. Davek je denarna dajatev fizičnih in pravnih oseb. Davek je prisilna dajatev.

Načelo splošnosti ali splošne davčne obveznosti zahteva, da morajo vsi občani (in tudi tujci, če bivajo pri nas) v skladu z zakonom pod enakimi pogoji prispevati k zadovoljevanju javnih potreb. Davčna obveznost je torej splošna za vse. Po načelu splošnosti se nalaga davčno breme le tistemu, ki ima vsaj od zakona predpostavljeno davčno sposobnost, presegajočo določeni najmanjši davka prosti minimum dohodka, donosa ali premoženja. Rečemo lahko, da naj bi bili davki v sorazmerju z gospodarsko močjo davčnega zavezanca. Pri tistih, pri katerih zakon davčne sposobnosti sploh ne predstavlja, davčni dolg po tem načelu sploh ne nastane. In kaj če se davčni zavezanec ne strinja z odločbo? Kaj pa v primeru spora?

Naš sistem stranki omogoča vlaganje pravnih sredstev pri organu odmere, v skrajni fazi pa je možnost vložitve tožbe na Upravno sodišče in na Vrhovno sodišče.

V Nemčiji je izvensodna poravnava pomožni pravni postopek, v anglosaksonskih deželah pa so izvensodni pritožbeni postopki prostovoljni alternativni postopki, ki omogočajo rezultate, ki niso popolnoma primerljivi s sklepi sodišča in zato niso nadomestilo za sodne procese.

Cilj tovrstnih postopkov je oskrbeti obe sprti strani s hitrim, poceni in lahkim načinom reševanja sporov. Običajni sodni postopki so pogosto okorni, nerodni in zahtevajo veliko časa. Izvensodni postopki pa nam omogočijo alternativni način reševanja sporov hitro in poceni, kar nam zmanjša potrebo iskanja rešitve na sodišču.

Kakorkoli, če stranke niso zadovoljne z načinom reševanja pritožbe, ki se vloži na poravnalne senate ali z izidom izvensodnega postopka, se lahko odločijo za običajen sodni postopek.

V nalogi se bom osredotočila na proučevanje vnosa tega pomožnega pravnega postopka v naš sistem. Opozoriti želim na koristnost morebitne uvedbe tega načina reševanja sporov, na možno spremembo dosedanjega oblastniškega obnašanja države pri pobiranju osebnih davkov in njenem skorajda nedopustnem položaju v zvezi z odločbo, ki od davčnega zavezanca velikokrat terjaja sprejetje, da je odločba državnega organa neomejeno pravilna in dokončna. Tu se velikokrat začnejo dolgotrajni in težavni načini iskanja pravice.

1.2 Namen, cilji in osnovne trditve

Ta problem sem izbrala delno zato, ker je v današnjem času zanimiv, saj je to področje v našem davčnem sistemu nepoznano, oziroma ga naš davčni sistem, točneje ZDavP, ne dovoljuje, bi pa bilo smiselno razmisliti o uvedbi izvensodne poravnave kot načina reševanja spora med Davčno upravo in davčnim zavezancem. Nenazadnje je ta način reševanja sporov v tujini dobro poznana in uveljavljena praksa.

Hkrati bom pa zapolnila praznino, ki vlada v mojem poznavanju davčnega postopka, v reševanju spora in ponudila teoretično možnost uvedbe izvensodne poravnave.

Za delovanje državnih institucij, gospodarstva in države nasploh je pomembno, da država vodi pametno fiskalno politiko. Z davki in davčno službo se srečuje sleherni državljan Slovenije. To je za vse občutljivo področje, tako za državo, ki mora dobiti ustrezen vir prihodkov, kot za vse državljane, ki so z določenimi davščinami obremenjeni.

Še posebej občutljivo področje davčnega sistema predstavlja dokončnost odločbe davčnega organa in težko pot dokazovanja davčnega zavezanca o zmotnosti odločbe. Davčni organ je v primeru davčnega spora v ugodnejši vlogi, saj svoje delo opravlja po uradni dolžnosti. Lahko čaka na dolgotrajne postopke na Upravnem oziroma Vrhovnem sodišču, zato sem se odločila, da v raziskovalni nalogi poiščemo alternativni način reševanja spora, katerega omogočajo in poznajo nekateri drugi davčni sistemi. Postopek sam pomeni tudi veliko finančno obremenitev za davčnega zavezanca.

V uvodnem delu diplomske naloge bom predstavila odnos med davčnim organom in davčnim zavezancem na primeru dohodnine. Na kratko bom predstavila postopek reševanja vloge pritožbe davčnega zavezanca na obeh stopnjah upravnega organa. Lahko so dejstva v resnici povsem drugačna, kakor pa jih je ugotovil upravni organ.

V nadaljevanju se bom lotila prikaza izvensodne poravnave kot alternativo reševanju spora, ki sprtima strankama daje občutek, da je posameznikovi resnici lahko zadoščeno. Na tej osnovi bom osnovala osrednji, analitičen prikaz izvensodne poravnave: opredelitev, kako, zakaj in razlogi uporabe tudi v našem sistemu. Nalogo bom gradila na zakonski podlagi, pogojih uporabe, ki jih pozna tujina, predvsem bom izpostavila model Nemčije in nekaterih anglosaksonskih dežel. Opredeliti želim zlasti prednosti, koristi in nekatere pomanjkljivosti uporabe tega modela reševanja spora.

1.3 Predpostavke in omejitve raziskave

Uporabila bom obstoječi Zakon o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 71/93, popr. 2/94, 7/95 in 44/96) in druge predpise, ki se nanašajo na izbrano temo diplomske naloge.

Izvensodna poravnava je lahko alternativa v iskanju hitrejšega in lažjega načina reševanja spora, ki bo hkrati obema stranema dala možnost izhoda kot zmagovalec, dobitnik spora v primeru sporne situacije.

Pri predstavitvi postopka izvensodne poravnave, ki velja v Nemčiji, bom izpostavila in osvetlila dopustnost in pogoje rabe ter predstavila potek postopka. Pri ostalih državah bom predstavila možnosti izvensodne poravnave.

Pomanjkanje dostopne literature v zvezi s tem področjem je ena od pomembnih omejitev.

V okviru izdelave diplomskega dela se bom omejila zgolj na lastna domnevanja glede uporabe za naše razmere, saj naš sistem tega področja znotraj ne pozna, torej ni ustrezne zakonske podlage in pogojev uporabe.

Pomembna omejitev pri izdelavi diplomskega dela je moje poznavanje pravnih aktov in s tem pravnega jezika ter skromne pravne izkušnje.

1.4 Uporabljene metode raziskovanja

V tem diplomskem delu gre za analizo problema reševanja sporov v zvezi z davki med državo, v našem primeru davčnim organom in davčnim zavezancem. Celotno raziskavo lahko opredelimo kot teoretično, saj bomo prikazali trenutno veljavne zakone in druge predpise doma in v tujini.

Pri oblikovanju diplomskega dela bom uporabila analitičen in deskriptivni pristop.

V sklopu slednjega pristopa:

- metodo deskripcije, ker daje prednost opisu in predstavitvi izvensodne poravnave ter njeno zakonsko podlago v pogojih uporabe,
- metodo klasifikacije kot postopka določanja mesta izvensodne poravnave znotraj našega davčnega sistema.

Analitični pristop bo obsegal analizo trenutne situacije v reševanju spora med davčnim organom in davčnim zavezancem v tujini in iskanje umestitve izvensodne poravnave v naš davčni sistem.

Gradivo za pripravo naloge bom pridobila delno iz strokovnih člankov in druge strokovne literature, večji del pa preko interneta. Uporabljala bom različno domačo in tujo literaturo.

Naloga bo narejena na podlagi pridobljenega znanja v času študija.

2 POTEK POSTOPKA MED DURS-om IN DAVČNIM ZAVEZANECM NA PRIMERU DOHODNINE

2.1 Stranke in organi odločanja

2.1.1 Davčna uprava Republike Slovenije

Davčna uprava Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS) je ob svojem konstituiranju postala pristojna služba za odmero, kontrolo in izterjavo davka (z besedo davki so mišljeni davki, prispevki in druge obvezne dajatve) za pravne, civilno pravne in fizične osebe.

DURS je organ v sestavi Ministrstva za finance, ki opravlja naloge iz dejavnosti davčne službe, ki obsegajo odmero, obračunavanje, nadzor in izterjevanje davkov ter drugih dajatev na podlagi zakona in drugih predpisov.

DURS sestavljajo Glavni urad, 14 davčnih uradov, ustanovljenih za posamezno območje in Posebni davčni urad. Davčni uradi imajo izpostave kot dislocirane notranje organizacijske enote.

Davčno upravo vodi direktor davčne uprave, ki vodi tudi delo Glavnega urada. Direktor davčne uprave ima namestnika. Davčni urad in Posebni davčni urad vodi direktor davčnega urada. Glavni urad organizira delo davčnih uradov ter zagotavlja enotno izvajanje davčnih in drugih nalog, opravlja neposreden nadzor nad delom davčnih uradov, vzpostavlja in organizira enotno vodenje davčnega registra, določa vsebino in obliko davčnih obrazcev, organizira izvajanje davčnega nadzora, določa in izvaja programe za strokovni in tehnični napredek dejavnosti davčne uprave, izvaja programe za izpopolnjevanje in usposabljanje delavcev davčne uprave, opravlja druge naloge, določene z zakonom ali drugimi predpisi.

Davčni urad odmerja in pobira davke ter o tem vodi predpisane evidence, odloča v davčnem postopku na prvi stopnji, opravlja kontrolo in inšpekcijske preglede davčnih zavezancev, opravlja naloge v zvezi z vzdrževanjem davčnega registra, evidentira podatke o obračunanih in plačanih davkih in denarnih kazni, izvaja postopke prisilne izterjave davkov in denarnih kazni, izvršuje plačilo preveč plačanih davkov, opravlja druge naloge, določene z zakonom ali drugimi predpisi.

Poslanstvo DURS-a je učinkovito pobiranje davkov v dobro države in njenih državljanov s korektnim odnosom do davčnih zavezancev.

Naloge davčne službe so opredeljene v Zakonu o davčni službi (Uradni list RS, št. 18/96, 36/96, 87/97, 48/98, 26/99, 54/99), davčne urade pa določa Uredba o določitvi davčnih uradov davčne uprave Republike Slovenije in njihovih sedežev (Uradni list RS, št. 24/96, št. 25/96 - popr. 25 in št. 5/2000).

2.1.2 Davčni zavezanec

Definicijo davčnega zavezanca bomo v slovenskem davčnem pravu težko našli, jo pa vsebuje na primer nemški Abgabenordnung v prvem odstavku § 33, kjer pravi: »... davčni zavezanec je, kdor dolguje davek, za davek (plačilo) jamči, obračuna in plača davek za tretjega, odda napoved za odmero davka, nudi zavarovanje, je zavezan voditi knjige in zapiske in mora izpolnjevati druge, z davčnimi predpisi naložene, obveznosti.« Zavezanci dohodnine¹ so v našem pravnem sistemu fizične osebe s stalnim prebivališčem v Republiki Sloveniji (t.i. rezidenti), ki so v koledarskem letu na njenem območju dosegali dohodke, ter fizične osebe nerezidenti, če bivajo v RS nepretrgoma šest mesecev in imajo v RS take dohodke. In nasprotno: zavezanec do plačila dohodnine ni človek, ki je v določenem letu imel samo dohodke, ki so oproščeni plačila dohodnine (podpore, denar na podlagi odlikovanj itd.). prav tako ni zavezanec za plačilo dohodnine tisti, ki je sicer imel dohodke, toda ti niso obdavčeni po ZDoh (dobitki od iger na srečo, darila, dediščine itd.). Ti dohodki se namreč ne štejejo v osnovo za dohodnino.

Zavezanec za dohodnino mora vložiti pri pristojnem davčnem organu napoved s podatki, ki so potrebni za odmero.

2.1.3 Pravice in dolžnosti davčnih zavezancev²

Značilnost dohodninskega področja je, da se ravno na tem področju posamezniki (davčni zavezanci) najpogosteje srečujejo z državo oziroma njenimi organi. Še posebej zato je treba zelo natančno opredeliti pravice in obveznosti obeh strank davčno pravnega razmerja.

Davčna uprava RS je objavila svoje osnovno poslanstvo, ki se glasi:

Poslanstvo Davčne uprave Republike Slovenije je učinkovito pobiranje davkov v dobro države in njenih državljanov s korektnim odnosom do davčnih zavezancev.

Zraven že navedenega poslanstva je bil s strani DURS-a v letu 2000 izdan tudi poseben letak, iz katerega so razvidne pravice in dolžnosti davkoplačevalcev. V nadaljevanju predstavljamo pravice in dolžnosti davčnih zavezancev:

a) Pravica do informiranja in pomoči

Davčni zavezanci imamo pravico do sprotnega informiranja in pomoči pri izpolnjevanju obveznosti in uveljavljanju pravic, ki izhajajo iz davčnih predpisov, da bomo lahko pravilno in pravočasno napovedali, obračunali in plačali davek.

¹ Glej Zakon o dohodnini, 5. člen (Ur. l. RS, št. 71/93, popr. 2/94, 7/95 in 44/96).

² Vir: <http://www.sigov.si/durs/index.php?lg=sl&f=03.html>. Več o tem v 2. letna konferenca davčnikov (2001, 60-63).

b) Pravica do gotovosti

Davčni zavezanci imamo pravico vnaprej poznati svoje davčne obveznosti. Davčne obveznosti ne morejo biti predpisane za nazaj s spremembo predpisov ali tolmačenj predpisov.

c) Pravica do nepristranskosti

Davčni zavezanci smo upravičeni do nepristranske in pravične uporabe davčnih predpisov. Imamo pravico plačati le toliko davka, kot je določeno z zakonom. Možnost zmanjševanja glede na naš osebni položaj ter dohodke je dovoljena le v skladu s predpisi.

č) Pravica do zasebnosti

Davčni zavezanci lahko upravičeno pričakujemo, da nas davčni organ v primeru pravnega in pravočasnega napovedovanja obračunavanja in plačevanja davka ne bo posebej vznemirjal.

d) Pravica do zaupnosti in tajnosti

Davčni zavezanci imamo pravico do zaupnosti in tajnosti podatkov, ki jih posredujemo davčnemu organu v davčnem postopku, ter drugih podatkov, ki jih davčni organ pridobi v zvezi z našo davčno obveznostjo, razen v primerih, ki jih določa zakon.

e) Pravica do pritožbe

Davčni zavezanci imamo z zakonom zagotovljeno pravico do pritožbe ali ugovora, če se ne strinjamo z odločitvijo davčnega organa.

f) Pravica do zastopanja

Davčni zavezanci imamo v davčnem postopku pravico določiti svojega zastopnika ali pooblaščenca.

g) Pravica do vljudnosti

Davčni organ je v postopkih zoper davčne zavezance dolžan ravnati vljudno in v skladu z načeli etike davčnih delavcev.

h) Dolžnost dajanja podatkov

Dajanje podatkov v zvezi z odmero in izterjavo davčne obveznosti je ena od osnovnih dolžnosti davčnih zavezancev. Dolžnost dajanja podatkov se nanaša tako na davčne zavezance same kot na tretje osebe, ki razpolagajo s podatki davčnih zavezancev.

i) Dolžnosti izpolnjevanja predpisanih obrazcev

Davčni zavezanci smo dolžni izpolnjevati predpisane obrazce, na podlagi katerih sami obračunamo davek ali na podlagi katerih davčni organ ugotovi našo davčno obveznost.

j) Dolžnost uporabe identifikacijske številke za davčne namene

Davčni zavezanci smo zaradi pravnega ugotavljanja davčnih obveznosti dolžni uporabljati davčno številko, ki nam jo dodeli davčni organ, v vseh razmerjih, ki so povezana z ugotavljanjem davčne obveznosti.

k) Dolžnost pravočasnega plačevanja davka

Davčni zavezanci smo dolžni plačati odmerjeni znesek davka v predpisanem roku. V nasprotnem primeru davčni organ z ukrepi, določenimi v zakonu, davčni dolg prisilno izterja. Davčni zavezanci imamo glede na okoliščine pravico do odloga, obročnega plačila, delnega odpisa ali odpisa davčne obveznosti.

2.1.4 Pravice davkoplačevalcev v ZDA³

V primerjavi z našo zakonodajo na področju davkoplačevalcev so pravice davkoplačevalcev v ZDA urejene normativno, saj so bile obravnavane in potrjene na Kongresu.⁴ V ZDA je za pobiranje davkov pooblaščen poseben vladni oddelek Internal Revenue Service – v nadaljevanju IRS.

V letu 1998 je IRS javno objavil publikacijo, iz katere je razvidno njihovo poslanstvo ter kakšne so pravice davkoplačevalcev. V drugem delu omenjene publikacije so dodatno opredeljeni davčni pregledi, pritožbe, način pobiranja davkov in njihovih vračil.

Če se davkoplačevalec ne strinja s spremembami, ki jih je naredil uradnik IRS-a, se lahko pritoži pri oddelku IRS-a za pritožbe. Večino primerov se reši hitro in brez dolgotrajnih in dragih sodnih postopkov. V omenjeni publikaciji je mogoče najti tudi način izvedbe plačila na obroke, zamik plačila prispevkov in predložitev ponudbe za poravnavo. Pravica do pritožbe v zvezi z navedenimi primeri je podrobneje opredeljena v publikaciji IRS-a št. 1660.

Ustanovljen je tudi poseben urad za pomoč davkoplačevalcem. Pri pravicah davkoplačevalcev v ZDA v primerjavi z pravicami slovenskih davkoplačevalcev osnovna razlika izhaja že iz poslanstva, ki je v ZDA usmerjeno na davkoplačevalca.

³ Povzeto po Potočnik 2001, 63-73.

⁴ Leta 1986 je v ZDA stopil v veljavo zakonik oz. kodeks davčnega oddelka z namenom, da bi zagotovil naraščajoče potrebe po uveljavljanju pravic davkoplačevalcev. Na 104. kongresu ZDA je omenjeni zakonik bil še dopolnjen in predstavlja niz široko obrazloženih pravic davkoplačevalcev in nekaterih davčnih postopkov. Zakonik je znan pod imenom Taxpayer Bill of Rights.

2.1.5 Temeljne pravice davčnih zavezancev v primeru kršitve davčnih predpisov⁵

Temeljne pravice davčnih zavezancev v primeru kršitev davčnih predpisov:

- Pravica vsakega davčnega zavezanca, da je zaslišan in da pojasni sporna dejstva oz. svoje ravnanje in da ponudi davčnim organom vse razpoložljive dokaze.
- Davčni organi naj ravnajo primerno glede na okoliščine ob spoštovanju osebnosti in ob upoštevanju konkretnih osebnih okoliščin, ki so relevantne za posameznega davčnega zavezanca.
- Ugotavljanje posameznih dejstev naj bo po obsegu restriktivno, tako da ne prizadene krog ljudi, ki nimajo z ravnanjem davčnega zavezanca neposredne povezave.
- Vse do dokončne pravomočne odločitve o kršitvi se šteje, da je davčni zavezanec nedolžen.
- Davčni organi morajo po uradni dolžnosti upoštevati tudi okoliščine, ki govorijo v korist davčnega zavezanca, pa se davčni zavezanec nanje ni posebej skliceval.
- Postopki naj bodo hitri, tako v interesu davčnih organov kakor tudi v interesu davčnega zavezanca.
- Davčni organi morajo striktno spoštovati načelo zakonitosti kot odsev pravne države.
- V davčnih postopkih je prepovedana uporaba prisilnih sredstev, ki jih sicer pozna kazenska zakonodaja.
- V vseh postopkih ima davčni zavezanec pravico do strokovne obrambe v obliki odvetniškega zagovora, ali pojasnil, ki jih dajejo drugi strokovnjaki.
- Davčni zavezanec ima pravico vpogleda v vso dokumentacijo, ki jo ima davčni organ pri vodenju postopka, izjema so le osebne beležke davčnega delavca.

Sodobni pristopi urejanja razmerij na davčnem področju poskušajo omiliti strogo državno, ciljno pravo, in zlasti na področju izvajanja tega prava vnašajo nekatera načela, ki jih poznamo na drugih področjih prava in uravnavaajo medsebojne odnose med ljudmi.

⁵ V primeru kršitev davčnih predpisov zakon zagotavlja varstvo materialnih in procesnih pravic davčnih zavezancev v upravnem in kazenskem postopku. V Zvezni Republiki Nemčiji so nekatera deželna ministrstva izdala posebna navodila, kako ravnati v davčnih postopkih pri izvajanju pristojnosti davčnih organov, zlasti na področju izrekanja sankcij. Podrobneje je obravnavana odredba Ministrstva za finance v deželi Hessen, številka 16, izdana 16. aprila, ki se nanaša na napotke pri izrekanju sankcij v davčnih postopkih (Davčni inštitut 2000, 321-323).

To je zlasti mogoče z vključevanjem v davčne postopke, oblikovanjem in spoštovanjem moralnih in etičnih norm, katerih namen je ohranjanje dostojanstva davčnega zavezanca kot človeka in spoštovanje humanih vrednot sodobne družbe, in z zagotavljanjem pravne in moralne varnosti posameznika.

2.1.6 Zakonitosti obdavčenja

Obdavčitev je pravno dejanje, ki ga opravi pristojni državni organ tako, da izda v posamičnem in konkretnem primeru konkretno in individualno davčno odločbo. Kot vsak drugi pravni akt mora biti odločba v skladu s hierarhično višjimi pravnimi akti. Vsaka posamična davčna odločba mora torej spoštovati zakone, ustavo in v teh aktih opredeljena načela na katerih davčni sistem temelji. Poznamo več zakonitosti obdavčenja. Izhodišče za obdavčitev je v prvi vrsti spoštovanje načela pravne varnosti, ki je sintetično pravno načelo, sestavljeno iz več drugih načel in načelnih prepovedi. To načelo je vodilo zakonodajalcu pri sprejemanju davčnih norm.

Načelo pravne varnosti sestavlja načelo davčne določenosti (*lex certa*), poznano kot ustavnopravno načelo, poznano v vseh sodobnih ustavah in pomeni, da ni davka brez zakona. V načelu davčne določenosti se davčno pravo bistveno razlikuje od civilnopravnega, korporacijskoprnega ali od delovnopravnega ipd. pogleda na pravna razmerja.

Obdavčenje je pravno opravičljivo, dokler se izvaja na podlagi zakona. Davčni zavezanci, davčna uprava in sodišča so zato restriktivno podvržena sistemu davčnih norm.

Zaupanje v delo davčnih organov pomeni, da uporaba davčnoprnih pravil v konkretnih in individualnih pravnih aktih ne bo odražala samovolje pooblaščenih oseb, ki odločitve sprejemajo. Nadalje pomeni, da bodo pravna dejanja v davčnem postopku opravljena korektno, pravočasno in spoštuječ vsa že prej navedena načela. Načelo zaupanja v delo državnih organov tako veže državne davčne organe, da bodo davčno obveznost naložili in izvedli pravomerno, pravočasno in spoštuječ davčno določnost, prepoved retroaktivnosti⁶ ter prepoved analogije⁷ (Tičer 1999, 27).

2.2 Napoved dohodnine, uvedba in začetek davčnega postopka

V davčni teoriji in praksi obstajajo mnoge delitve in razvrščanja posameznih oblik dajatev državi, med katerimi je najbolj razširjena tista, ki v osnovi deli dajatve na

⁶ Retroaktivnost obdavčenja (nem.: Ruckwirkungsverbot) nastane takrat, ko kasnejši zakon spremeni za nazaj zaključena obstoječa pravna razmerja, nastala na prej veljavnih predpisih; gre za prepoved uporabe davčnoprnih norm, ki bi učinkovale za nazaj. Učinkovanje za nazaj je načelno prepovedano, oz. je dovoljeno le pod pogoji, ki so neposredno zapisani v ustavi.

⁷ V primeru prepovedi analogije pomeni, da lahko pride do obdavčitve samo takrat, ko je realiziran zakonsko-predvideni dejanski stan. Vsak davčni zavezanec je z zaupanjem prepričan, da bodo pri obdavčenju upoštevana davčna pravila v tistem smislu in obsegu, kot so v zakonu zapisana.

neposredne (direktne) in posredne (indirektne). Ta delitev temelji na ugotovitvi, kdo je tisti, ki neposredno in končno nosi breme plačila davčne obveznosti.

Davek na dohodek je poleg davka na promet eden od najpomembnejših davčnih oblik vsakega sodobnega davčnega sistema. Pojavil se je relativno pozno, prvič šele leta 1798, ko ga je vpeljala Anglija. Davek na dohodek se je pobiral na podlagi obdavčitve skupnega dohodka, ki ga je davčni zavezanec dobil iz različnih virov, in to: iz kmetijstva, gospodarskih dejavnosti, prostih poklicev, zakupov in najemov, kapitala in zaslužkov (cedularni davki).⁸

V današnjem času se praviloma obdavčuje dohodek z vpeljavo enotnega davka, s katerim se obdavčijo celotni (skupni) dohodki fizičnih oseb. Obdavčitev dohodka fizičnih oseb se praviloma opravi na podlagi progresivne davčne lestvice, s tem, da so za določene vrste davkov predvidene oprostitve in olajšave oz. uporabe posebnih stopenj.

2.2.1 Dohodnina

Dohodnina zavzema osrednje mesto v vseh sodobnih davčnih sistemih razvitih držav in sicer zaradi njene velike izdatnosti, pa tudi zaradi njenih posameznih lastnosti, ki omogočajo uresničevanje določenih nefiskalnih ciljev.⁹

V Sloveniji je bila dohodnina uvedena leta 1991 in predstavlja prvi pomembnejši korak pri davčni reformi v obdobju prehoda. To je mora, ki nas tlači vsaj dvakrat letno. Prvič takrat, ko moramo izpolniti zapleteno davčno napoved. Drugič, ko v roke dobimo odločbo, ki nam pove, kolikšen delež svojih dohodkov moramo odmeriti državi.

Dohodnina je način življenja vsake sodobne države. Del dohodnine gre za potrebe države, del za potrebe občin. Komu, kako in kdaj se pobirajo davki, ureja davčna zakonodaja.

Pravne podlage:

- Temeljni predpis:

Zakon o dohodnini (Ur. l. RS, št. 71/93, popr. 2/94, 7/95 in 44/96):

⁸ Cedularna obdavčitev je nasprotje sintetične obdavčitve in pomeni obdavčitev dohodkov posameznikov s posameznimi (različnimi) vrstami davkov (ta način obdavčitve je bil v veljavi pri nas pred sprejetjem Zakona o dohodnini). Takšne posamezne vrste dohodkov so vsebovane na posameznih listah in so tudi različno obdavčene - tak način obdavčitve pozna za vsak posamezni dohodek posebno davčno tarifo. Zaradi neenakomerne davčne obremenitve veljajo cedularni davki za zaostale (nerazvite). Zato se je v praksi sodobnih davčnih sistemov vse bolj uveljavil davek na dohodek kot sintetični davek, medtem ko je cedularni način obdavčitve značilen predvsem za države Južne Amerike in za države v razvoju, ki še niso opravile davčne reforme. Več o tem Kobal (1999, 164).

⁷ V Nemčiji predstavljajo prihodki zbrani na podlagi dohodnine približno 40 odstotkov celotnih davčnih prihodkov Zveze, posameznih dežel in občin. Več o tem: Volker (1997, 82).

- Podzakonski predpisi:

Uredba o višini povračil stroškov v zvezi z delom in drugih prejemkov, ki se pri ugotavljanju davčne osnove priznavajo kot odhodek (Ur. l. RS, 72/93, 43/94, 62/94, 7/95, 5/98 in 50/01)

Uredba o določitvi kriterijev energetske učinkovitosti, manjše porabe pitne vode in manjšega obremenjevanja okolja za nekatere proizvode široke porabe (Ur. l. RS, št. 8/96);

Količnik za določitev osnove za davek od osebnih prejemkov od pokojnin (Ur. l. RS, št. 69/94);

Pravilnik o valorizaciji zneskov za odmero dohodnine za leto 2002 (Ur. l. RS, št. 19/03)

Pravilnik o obrazcu napovedi za odmero dohodnine za leto 2002, obrazcu napovedi za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti, obrazcu za obračun davka od dohodkov iz dejavnosti in o načinu predlaganja obrazca napovedi za odmero davka od dohodkov iz dejavnosti (Ur.l. RS, št.113/02, 24/03);

- Povezani predpisi:

Zakon o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 18/96, 87/97, 34/98 - odl. US, 82/98, 91/98, 108/99, 37/01-odl. US in 97/01);

Zakon o splošnem upravnem postopku (Ur. l. RS, št. 80/99, 70/00 in 52/02).

2.2.1.1 Viri dohodnine, zavezanci in davčna osnova

Po 2. členu ZDoh opredeljujemo kot vire dohodnine:

- osebne prejemke,
- dohodke iz kmetijstva,
- dohodke iz dejavnosti,
- dobiček iz kapitala,
- dohodke iz premoženja,
- dohodke iz premoženjskih pravic,

ki jih ima posamezni davčni zavezanec.

Vsi našteti viri dohodnine se obdavčijo po koncu leta z dohodnino, med letom pa z akontacijskimi davki. Akontacijski davki torej omogočajo sprotno pobiranje dohodnine, tako da ob koncu leta zneski doplačila oziroma povračila ne bi bili preveliki, s takšnim načinom se tudi zagotavlja redni mesečni priliv javno finančnih prihodkov (Čok et al. 1998, 19).

V Nemčiji je uveljavljeno načelo obdavčitve svetovnega dohodka,¹⁰ katerega viri so naslednji prihodki:

- iz kmetijstva in gozdarstva,

¹⁰ nem.: Welteinkommensprinzip; ang.: worldwide taxation. Načelo obdavčitve svetovnega dohodka je na primer inkorporirano v nemški Zakon o dohodnini in pomeni, da so zavezanci za davek od dohodkov premoženja dolžni prijaviti dohodke ustvarjene doma in na tujem.

- iz obratovanja,
- iz samostojnega dela,
- iz kapitala,
- iz najema in zakupa,
- drugi prihodki (opredeljeni v *22 nEStG).

Iz doslej napisanega lahko ugotovimo, da je v Sloveniji glede obsega obdavčitve z dohodnino sprejeto t.i. načelo obdavčitve po viru¹¹ oziroma teritorialno načelo (Škof, Kopal 2000a, 507).

Objekt obdavčitve je »utelešenje« stvarnih predpostavk za nastanek davčnega dolga. Davčni objekti so lahko posamezni prihodki, dohodki, premoženje, itd., skratka vsi tisti objekti, iz katerih izhaja ekonomska moč, ki jo kaže obdavčiti (Škof, Kopal 2000b, 277).

2.2.2 Davčni postopek¹²

ZDavP enotno ureja davčni postopek za vse dajatve fizičnih in pravnih oseb v RS (razen carin in drugih uvoznih dajatev). Davčna uprava RS mora omogočiti zavezancem, da zavarujejo in uveljavijo svoje pravice in jih opozoriti na pravne posledice njihovih dejanj ali opustitev v postopku; prav tako pa mora skrbeti, da nevednost in nepoučenost udeležencev v davčnem postopku nista v škodo njihovih pravic. Davčni organ je torej odgovoren ne le za uresničevanje »javne koristi« pri pobiranju davkov, ampak soodgovoren tudi za varovanje interesov zavezancev in drugih udeležencev v postopku. Prav v tem se sodobne davčne službe pomembno razlikujejo od delovanja nekdanjih »oblastvenih organov«, ki jim je bil »državni interes« izključno vodilo. Ker pa gre pri postopkovnih določbah predvsem za urejanje pravnih razmerij med davčnimi organi, je v nadaljevanju omenjenih le nekaj bistvenih značilnosti, ki jih morajo praktično vsi pomembnejši zavezanci upoštevati pri svojem ekonomskem ravnanju.

Tri bistvena izhodišča davčnega postopka so:

- a) Splošna in vseobsegajoča obveznost posredovanja podatkov, ki so potrebni za ugotavljanje davčnih obveznosti.
Podatke, na podlagi katerih se lahko pravilno in resnično ugotovi in izterja davčna obveznost, morajo davčnemu organu pravočasno dostavljati zavezanci sami v obliki predpisanih davčnih napovedi, obračunov in evidenc. Na zahtevo davčnega organa pa mu morajo dati podatke, ki so potrebni za odmero in izterjavo davkov, ter omogočiti vpogled v svoje poslovne knjige in evidence za ugotovitev njihove davčne obveznosti.

¹¹ nem.: Quellenprinzip; ang.: source taxation. V našem Zakonu o dohodnini je izrecno opredeljeno, da je posameznik zavezan za plačilo dohodnine le za tiste dohodke, ki jih je ustvaril na območju Republike Slovenije, in ne tudi za dohodke, ki izvirajo iz tujine (5. člen).

¹² Davčna šola 2000, 243-255.

b) Predpisan način plačevanja posameznih vrst dajatev določa konkretno obliko zavezančeve obveznosti posredovanja podatkov. Dajatve se plačujejo na podlagi treh različnih postopkov: odmerne odločbe, ki jo izda davčni organi, zavezančeve samoobdavčitve s predložitvijo davčnega obračuna in tretja oblika t.i. davek po odbitku.

c) Obvezna je ugotovitev davčne osnove z oceno, ki jo opravi davčni organ, če zavezanec ne posreduje podatkov ali so ti podatki pomanjkljivi.

Pravne podlage v zvezi z davčnim postopkom v RS:

- Temeljni predpis:

Zakon o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 18/96, 87/97, 82/98, 91/98, 1/99, 108/99, 97/01, 52/02, 31/03 in 33/03);

- Podzakonski predpis:

Uredba o pogojih, pod katerimi je treba plačila in prejemke davčnim zavezancem nakazovati na njihove račune pri bankah in hranilnicah, ter o načinu poročanja bank in hranilnic (Ur. l. RS, št. 59/99 in 92/02);

- Povezana predpisa:

Zakon o splošnem upravnem postopku (Ur. l. RS, št. 80/99, 70/00, 52/02) in Zakon o davčni službi (Ur. l. RS, št. 18/96, 36/96, 87/97, 48/98, 26/99, 85/00, 79/01, 52/02 in 33/03);

Zakon o pokojninskem in invalidskem zavarovanju (Ur. l. RS, št. 106/99, 72/00, 124/00, 109/01- določbe, ki se nanašajo na zmanjšanje osnove za dohodnino, 108/02 in 63/03);

- Sodna in davčna praksa.

Temeljna načela davčnega postopka¹³

Temeljna načela davčnega postopka so povzeta iz Zakona o splošnem upravnem postopku, in sicer:

- Načelo zakonitosti; že iz Ustave RS izhaja, da morajo vsa dejanja državnih organov temeljiti na zakonskih predpisih.
- Načelo varstva pravic strank in varstva javnih koristi; pri postopanju in odločanju morajo organi omogočiti strankam, da čim lažje zavarujejo in uveljavljajo svoje pravice. Pri tem morajo skrbeti za to, da stranke ne uveljavljajo svojih pravic v škodo pravic drugih in ne v nasprotju z javno koristjo, določeno z zakonom ali z drugim predpisom.
- Načelo materialne resnice; ugotoviti je treba resnično stanje stvari in v ta namen zagotoviti vsa dejstva, pomembna za zakonito in pravilno odločbo.
- Načelo zaslišanja strank; ni dovolj samo zaslišanje - treba je zagotoviti vse potrebno, da stranka izkoristi procesne pravice.

¹³ Povzeto po Potočnik 2001, 57-59.

- Načelo proste presoje dokazov; organ ni vezan na nobena formalna pravila oz. pogoje. Po svojem prepričanju določi, kaj vzeti za dokaze.
- Načelo dolžnosti govoriti resnico in poštena uporaba pravic; stranke morajo pred organom govoriti resnico in pošteno uporabljati pravice, ki so jim priznane s tem ali drugimi zakoni, ki urejajo upravni postopek.
- Načelo samostojnosti pri odločanju; organ odloča samostojno v zakonskih okvirih. Samostojno odloča tudi o dejstvih in okoliščinah. Davčni organ je Davčna uprava RS.
- Pravica do pritožbe; pritožba na prvo stopnjo je načeloma vedno mogoča. Vključuje pritožbo in molk organa.
- Načelo ekonomičnosti postopka; varčevanje pri stroških in času, ki pa ne sme biti v škodo načelu iskanja materialne resnice in načelu zakonitosti.
- Pomoč neuki stranki (davčnemu zavezancu); organ po potrebi opozori stranko na njene pravice, vzeti mora ustno sporočilo na zapisnik, opozoriti mora stranko na nepopolnosti in nerazumljivosti v vlogi.

Uvedba davčnega postopka

Davčni postopek se lahko uvede po uradni dolžnosti ali na zahtevo davčnega zavezanca. Slednje velja, kadar zavezanec uveljavlja kakšno pravico iz materialnega zakona (zahtevki za znižanje, odpis, obročno odplačilo davka idr.). Davčne napovedi ne moremo šteti kot zahteve za uvedbo postopka, temveč kot seznanitev davčnega organa s pogoji za uvedbo davčnega postopka po uradni dolžnosti.

Davčni organ ima krajevno in stvarno pristojnost za opravljanje nalog iz svojega delovnega področja.

Davčni organ izda odločbo.

2.3 Izdaja odločbe¹⁴

Kot že rečeno, davčni organ izda odločbo, ki je:

- upravni akt,
- dejanje organa javne uprave ali molk,
- pravno dejanje, ki obstoji v neposredni uporabi konkretnega predpisa glede na konkretno dejansko stanje,
- dejanje, ki ima neposredni upravni učinek v pravicah in obveznostih,
- oblastno dejanje organa javne uprave,
- avtoritativno dejanje, kjer nastopa davčni organ nasproti davčnemu zavezancu,
- enostransko dejanje (izjava volje) organa, ki se z davčnim zavezancem ne sporazumeva,

¹⁴ Davčna šola 2000, 252-253.

- individualno dejanje, ki se nanaša na določenega posameznika,
- dejanje, ki se nanaša na konkretno davčno stvar – dohodnino.

Davčni organ lahko izda naslednje vrste odločb:

- pozitivna – vselej se z njo nekaj spremeni, nastane drugačno pravno razmerje.
- negativna – zavrača ali odklanja spremembo obstoječega pravnega razmerja.
- konstitutivna – se ustanavlja, spreminja ali ukinja pravno razmerje (nastajajo nova razmerja).
- deklarativna – ugotavlja, potrjuje določeno pravno stanje.
- delna – o stvari se odloča v več točkah.
- začasna – na podlagi podatkov, znanih do dneva izdaje odločbe; odločba izrecno navaja, da gre za začasno odločbo (1. leto/glavna odločba).
- dopolnilna – pristojni organ ni odločil o vseh vprašanih v postopku, zato se izda dopolnilna odločba.
- izpodbojna – vsebuje napako, zaradi katere je nezakonita.
- nična – vsebuje tako močne napake, da jih s pravnimi sredstvi ni mogoče odpraviti; taka odločba ne more postati dokončna in ne pravnomočna.

Sestavni deli odločbe: uvod, dispozitiv (izrek), obrazložitev, pouk o pravnem sredstvu, ime organa, številka in datum izdaje odločbe, podpis uradne osebe in pečat. V davčnem postopku so predpisani: davčna osnova, stopnja davka in rok plačila. V enostavnih stvareh, kjer se stranki samo ugotovi pa kratka obrazložitev vloge in sklicevanje na pravne predpise.

2.4 Pravno sredstvo: pritožba¹⁵

Samo z zakonom je pritožba lahko izključena. Rok za vlogo je 15 dni (tudi davčni postopek). Pritožba mora imeti le tiste elemente, ki so potrebni za vlogo v upravnem postopku. Vsebovati mora:

- odločbo, ki se izpodbija,
- ime organa, ki jo je izdal, številko in datum,
- glede vsebine zadošča, da davčni zavezanec navede, v katerem pogledu ni zadovoljen in zakaj zahteva njeno spremembo.

2.5 Odločanje o pritožbi¹⁶

Delo organa prve stopnje v zvezi s pritožbo:

davčni organ ugotovi:

- ali je pritožba dovoljena,
- ali je pravočasna in
- ali jo je vložila upravičena oseba.

¹⁵ Prav tam, 254. Glej 19. člen Zakona o davčnem postopku.

¹⁶ Ibidem, 254-255. Glej 21. člen Zakona o davčnem postopku.

Odločbo lahko zavrže.

Kadar organ druge stopnje ugotovi, da so bila v postopku na prvi stopnji:

- nepopolno ali zmotno ugotovljena dejstva,
- neupoštevana pravila davčnega postopka, ki bi mogla vplivati na odločitev,
- da je izrek izpodbijane odločbe nejasen ali v nasprotju z obrazložitvijo,

dopolni postopek in odpravi omenjene pomanjkljivosti sam bodisi po organu prve stopnje.

Če organ druge stopnje spozna, da je treba na podlagi dejstev, ugotovljenih na v dopolnilnem postopku, stvar rešiti drugače, kot je bila rešena z odločbo prve stopnje, odpravi odločbo prve stopnje s svojo odločbo in sam reši zadevo.

Organ druge stopnje odpravi odločbo s svojo odločbo in sam reši zadevo tudi, kadar ugotovi, da so bili v odločbi prve stopnje zmotno presojeni dokazi, da je bil iz ugotovljenih dejstev napravljen napačen sklep glede dejanskega stanja ali da je bil napačno uporabljen pravni predpis, na podlagi katerega se odloča o zadevi, ali če spozna, da bi bilo treba po prostem preudarku izdati drugačno odločbo.

Če organ druge stopnje spozna, da bo nepravilnosti hitreje in bolj ekonomično odpravil organ prve stopnje, odpravi odločbo prve stopnje s svojo odločbo in vrne zadevo organu prve stopnje v ponovni postopek. V takem primeru mora organ druge stopnje s svojo odločbo poučiti organ prve stopnje, kako odpraviti nepravilnosti, organ prve stopnje pa mora vseskozi ravnati po tej odločbi in najpozneje v 30. dneh od prejema zadeve izdati novo odločbo. Zoper novo odločbo ima davčni zavezanec pravico pritožbe.

V primeru ponovnega nestrinjanja z odločbo se davčni postopek lahko obnovi in sicer v celoti ali delno (249. člen ZUP). Obnovo postopka lahko uvedejo: davčni zavezanec, javni tožilec in davčni organ po uradni dolžnosti.

Poznamo posebne primere odprave, razveljavitve in spremembe odločbe:

- sprememba in odprava odločbe v zvezi z upravnim sporom,
- izredna razveljavitev odločbe,
- ničnost odločbe,
- odprava, razveljavitev in sprememba odločbe po nadzorstveni pravici, ki jo ima Glavni davčni urad.

Drugi člen ZDavP določa kot drugostopenjski organ Glavni urad DURS-a, kar pomeni, da pri presoji zakonitosti na drugi stopnji odloča organ v okviru iste institucije, ki je opravila pregled.

Takšna organiziranost lahko tudi bistveno posega v kršenje pravic davkoplačevalca, saj ostaja zelo malo možnosti, da bo organ v okviru iste ustanove ugotovil drugačno stanje. To je toliko bolj verjetno, ker določena strokovna mnenja, stališča ter tudi usmeritve in navodila za delo daje Glavni urad (Potočnik 2001, 71).

3 TOŽBA

3.1 Opredelitev upravnega sodišča in upravnega spora

Ustava RS zagotavlja vsakomur enako varstvo njegovih pravic v postopku pred sodiščem in pred drugimi državnimi organi, organi lokalnih skupnosti in nosilci javnih pooblastil, ki odločajo o njegovih pravicah in dolžnostih ali pravnih interesih (22. člen Ustave RS). Nadalje ustava v poglavju o ustavnosti in zakonitosti posebej opredeljuje upravni spor kot sodno varstvo zakonitosti dokončnih posamičnih aktov.¹⁷

Krovni zakon, ki ureja področje spora med davkoplačevalcem in davčno upravo in po katerem morajo postopati upravni organi in drugi državni organi, organi lokalnih skupnosti in nosilci javnih pooblastil, kadar v upravnih stvareh neposredno uporabljajo predpise, odločajo o pravicah, obveznostih ali pravnih koristih posameznikov, pravnih oseb in drugih strank, je Zakon o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS št. 80/99 in 70/00).

S 1. januarjem 1998 je na podlagi novega Zakona o upravnem sporu (Uradni list RS št. 50/97 in 65/97) začelo delovati Upravno sodišče Republike Slovenije.¹⁸

Upravno sodišče odloča kot prvostopenjsko sodišče, pritožba zoper njegovo odločbo pa je možna neposredno na Vrhovno sodišče Republike Slovenije.

Cilj sodnega reševanja sporov je odločitev, ki je formalnopravno pravilna. Čeprav je ekonomično in hitro reševanje eno izmed načel, pa je formalno pravilna rešitev vseeno postavljena v ospredje.

3.2 Upravni spor

Kdor misli, da mu je z upravnim aktom kršena kakšna pravica ali na zakon oprta neposredna korist, ima pravico sprožiti upravni spor po pravilih Zakona o upravnih sporih. Upravni spor se sproži s tožbo, tožena stranka je državni organ, katerega upravni akt se izpodbija (v obravnavanem primeru davčna služba). Tožbo sproži prizadeta oseba – tožnik v 30 dneh od vročitve upravnega akta, in sicer tožbo vloži pri Vrhovnem sodišču Republike Slovenije ali jo pošlje po pošti, lahko pa jo vloži tudi ustno na zapisnik pri sodišču (Olšaj 1997, 19).

¹⁷ V 157. členu, ki ga poimenuje upravni spor, določa: »O zakonitosti dokončnih aktov, s katerimi državni organi, organi lokalnih skupnosti in nosilci javnih pooblastil odločajo o pravicah ali o obveznostih in pravnih koristih posameznikov in organizacij, odloča v upravnem sporu pristojno sodišče, če za določeno zadevo ni z zakonom predvideno drugo sodno varstvo.«

¹⁸ Upravno sodišče Republike Slovenije ima sedež v Ljubljani in ima izpostave še v Novi Gorici, Mariboru in v Celju. Več o tem Strojnik (1998, 24).

Tožba se sme sprožiti zoper upravni akt, ki je bil izdan na drugi stopnji. Kadar pa drugostopni organ ne izda odločbe o pritožbi zoper odločbo organa prve stopnje (zoper odločbo o dohodnini) v 60 dneh in če je tudi na ponovno zahtevo ne izda v nadaljnjih sedmih dneh, se šteje, da je bila pritožba na drugi stopnji zavržena in prizadeta oseba lahko sproži upravni spor.

Največ sporov med davčnimi organi in davčnimi zavezanci nastaja zaradi proste presoje dokazov v davčnih postopkih. Že ZUP uveljavlja prosto presojo dokazov v 10. členu: »O tem, katera dejstva je šteti za dokazana, odloči uradna oseba, pooblaščenca za odločanja v upravni stvari, po svojem prepričanju na podlagi vestne in skrbne presoje vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj ter na podlagi celotnega postopka.« Ta opredelitev je na nek način pomanjkljiva in sporna. Besedna zveza »po svojem prepričanju« je očitno nedoločna, kajti Slovar slovenskega knjižnega jezika (SSKJ) navaja, da je prepričanje, kar kdo glede na logiko, izkustveno upravičeno misli, sodi, da je resnično, pravilno. ZUP govori o »svojem prepričanju«, kar pa ne pomeni, da je njegovo (uradnikovo) prepričanje tako, kot misli zakonodajalec. Smotrnejše bi bilo, če bi ZUP navajal, da uradna oseba odloča skladno s pravili vestnosti in poštenja.¹⁹

V pravnih leksikonih se opredeljuje prosta ocena dokazov kot temeljno pravilo procesnih zakonov. Sodnik ali pooblaščenca oseba mora v upravnem postopku ob upoštevanju izvedenih dokazov odločiti, ali naj neko dejansko stanje šteje za resnično ali neresnično. Taka odločitev se sprejme na podlagi celotnega postopka. Ocenjevanje dokazov – dejanskega stanja je najtežje jedro postopka.²⁰

Pri uporabi davčnih zakonov je potrebna jasna opredelitev dejanskega stanja in ustrezna podreditev normi. Vsekakor dejanskega stanja ni mogoče ugotoviti brez upoštevanja temeljnih pravil logike in življenjskih izkušenj, posebej, kadar gre za strokovna vprašanja, tudi ne brez izvedencev.

Preden je izdana odločba, ki posega v pravice udeleženca, mu mora biti dana možnost, da se izjavi o zbranih dokazih, zlasti tistih, ki so odločilni za izbiro pravne posledice.

3.2.1 Stroški upravnega in sodnega postopka

Davčni zavezanec je pri uveljavljanju svojih pravic pred sodišči soočen z vrsto ovir, ki mu onemogočajo učinkovito varstvo. Prva ovira so stroški, ki nastanejo pri sodnem reševanju sporov: sodni stroški, stroški izvedencev, stroški odvetnikov itd.²¹

Druga ovira je počasnost sodišč, saj že pregovorno velja da, sodni mlini meljejo počasi. Poleg teh ovir moramo omeniti tudi psihološki dejavnik, ki igra pomembno vlogo (Lavrenčič 2000, 1418). Fizična oseba je kot stranka v upravnem sporu soočena s

¹⁹ Sodobna ustavna teorija namreč generalno klavzulo o vestnosti in poštenja vključuje med elemente pravne države ter velja za vsa pravna področja.

²⁰ Tilch: Deutsches Rechtslexikon 1992.

²¹ Leta 1995 je bila v EU opravljena raziskava Cost of legal barriers to consumers in the single market; Green Paper on access of consumers to justice and the settlement of consumer disputes in the single market COM (93) 576, str. 9, ki je pokazala, da povprečni sodni stroški spornega predmeta v višini 2000 ekujev znašajo v povprečju 2500 ekujev (Lavrenčič 2000, 1417). Raziskava se je osredotočila na potrošniške spore na enotnem trgu.

kompleksnim in formalnim sodnim postopkom. Pravni jezik s svojimi specifičnimi izrazi je navadnemu človeku nerazumljiv. Vse to ga pripelje do nelagodja, saj mu postopek ni transparenten (ibidem,1418).

Sprijaznili smo se z dejstvom, da na specialnem področju, kot je davčno, vsaka stranka trpi svoje stroške postopka.

Podrobneje si osvetlimo naslednji primer:²²

Kaj pa če drugostopenjski organ ne bo odločil niti v za stranko še razumnem roku, kaj šele v zakonsko določenem roku, in bo stranka, če bo hotela izposlovati izdajo odločbe, primorana sprožiti upravni spor zaradi molka organa?

Te stroške bo morala nositi stranka sama, saj ZUP v primeru, ko upravno sodišče odloča le o zakonitosti upravnih aktov, pod katero se uvršča tudi t. i. molk organa, določa, da vsaka stranka trpi svoje stroške postopka. Ravno tako bo stranka nosila celotne svoje stroške upravnega in sodnega postopka tudi v primeru, ko bo s svojo tožbo v upravnem sporu in pritožbenimi navedbami v upravnem postopku v celoti uspela, saj določilo ZDavP ne dopušča drugačnega postopanja.

Davčni zavezanec bi glede na sedanjo ureditev vseeno lahko prišel do celotnega poplačila vseh nastalih stroškov. To bi se zgodilo v primeru dvakratnega molka upravnega organa, takrat bi namreč upravno sodišče o stvari odločalo meritorno²³ in o stroških odločilo po določbah Zakona o pravnem postopku.

Po mnenju Kerčmarja (1999, 13) se lahko vprašamo, kaj je zakonodajalca prav na davčnem področju vodilo v tovrstno ureditev, s katero se sam nikakor ne more strinjati, saj ni dorečena in posega v temeljne civilizacijske in ustavne pravice davčnih zavezancev.

Ustavno sodišče je v postopku za oceno ustavnosti²⁴ oktobra 2003 odločilo, da se 8. člen ZDavP²⁵ razveljavi, kolikor se nanaša na stroške v postopku, ki ga uvede davčni organ po uradni dolžnosti. Iz napisanega je razvidno, da obstaja nasprotje med določbo 8. člena ZDavP in določbo 113. člena ZUP, saj se davčni zavezanec v davčnem postopku znajde kot objekt državnega ravnanja. Po načelih pravne države mora biti stranki zagotovljena možnost obrambe, ki jo izvaja sam ali s kvalificiranimi pomočniki, kar prizadetemu povzroča pomembne stroške. Po prvem odstavku 113. člena gredo namreč stroški, ki nastanejo organu ali stranki med postopkom ali zaradi postopka, v breme tistega, na katerega zahtevo se je postopek začel.

Stroški postopka, začetega po uradni dolžnosti, pa bremenijo stranko le, če se je postopek končal za stranko neugodno ali če se v postopku izkaže, da jih je stranka povzročila s svojim protipravnim ravnanjem, saj stroški postopka, ki se je končal za

²² Povzeto po Kerčmarju (1999, 12-13).

²³ Meritorna odločba, sodba pomeni odločbo, sodbo, s katero se odloči o bistvu, utemeljenosti tožbe, obtožbe (Vir: SSKJ).

²⁴ Uradni list RS št. 105, 29.10.2003, str. 14639-14641.

²⁵ 8. člen Zakona o davčnem postopku se glasi: »Vsako stranko bremenijo stroški, ki jih ima zaradi davčnega postopka, kot so: stroški za prihod, zamuda časa in izgubljeni zaslužek ter izdatki za takse in za pravno zastopanje in strokovno pomoč.«

stranko ugodno (razen osebnih stroškov stranke: stroškov za njen prihod, izgubo časa in zaslužka), po izrecni določbi drugega odstavka 113. člena ZUP bremenijo organ, ki je postopek uvedel.

Drugače kot ureditev v ZUP pa ureditev v ZdavP ne razlikuje med stroški postopka, ki ga uvede davčni organ po uradni dolžnosti, in stroški postopka, ki se uvede na zahtevo stranke, temveč v izpodbijani določbi 8. člena ZdavP določa, da bremenijo vsako stranko tisti stroški, ki jih ima zaradi davčnega postopka.

Predstavljena ureditev stroškov davčnega postopka pomeni za stranko, da neodvisno od izida postopka, ki je bil uveden po uradni dolžnosti, nosi breme posameznih stroškov, nastalih v postopku. Pri tem gre zlasti za stroške strokovne pomoči in pravnega zastopanja, medtem ko stranko bremenijo osebni stroški tudi po splošni ureditvi, daje pravico do povrnitve izdatkov za takse v primeru pritožbe, ki ji je organ ugodil, 17. člen Zakona o upravnih taksah, Uradni list RS, št. 8/00.

Ustavno sodišče je v tistem delu, v katerem ni mogoče ugotoviti razloga za odstop od splošne ureditve stroškov upravnega postopka, razveljavilo 8. člen ZdavP. Na podlage take odločitve razveljavitve posebne ureditve stroškov davčnega postopka je tako obremenitev stranke s tistimi stroški davčnega postopka, ki po 9. členu ZdavP kot posebni stroški ne bremenijo davčnega organa, odvisna od strankinega uspeha v postopku, uvedenem po uradni dolžnosti, kot to določa splošna ureditev po ZUP.

Vsekakor so stroški na tej ali oni strani tista podlaga, na katerih višini bi morali začeti razmišljati o drugi obliki reševanja spora, o poravnavi.

Če spore med strankami pravnih razmerij obravnavamo z vidika njihovega reševanja, ugotovimo, da jih je mogoče rešiti na tri bistvene načine:

- spor lahko rešita stranki sami in sporazumno,
- spor je lahko rešen na nesodni (zunajsodno) način, s posredovanjem tretje stranke, ki ni udeležena v sporu in
- spor je lahko rešen po sodni poti.

Poglejmo, kaj pomeni izvensodna poravnava kot alternativa reševanju spora med DURS-om in davčnim zavezancem.

4 IZVENSODNA PORAVNAVA

4.1 Opredelitev izvensodne poravnave

Izvensodna poravnava je poravnava, ki je sklenjena zunaj sodišča. V Sloveniji izvensodne poravnave kot alternative sodnemu procesu še ne poznamo, si pa v naš prostor vedno bolj utira pot t.i. poravnavanje ob posredovanju tretje osebe, kar v tuji literaturi označujejo z različnimi izrazi, med katerimi sta najpogostejša mediacija (posredovanje) in rekoncilacija (pomiritev). Je pa pri nas poznana poravnava znotraj kazenskega postopka.²⁶ V slovenskem jeziku imamo ustrezen pojem, ki zajema vse tovrstne postopke, to je poravnavanje. Na angleškem govornem področju se izvensodna poravnava opredeljuje kot out-of-court dispute settlement, pogosteje pa najdemo izraz alternative dispute resolution, bolj znan s kratico ADR; nemški izraz se glasi Aussergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren.²⁷

4.1.1 Pojem

Za poravnavanje najdemo v literaturi več definicij. Orlando razume poravnavanje kot postopek, v katerem nevtralna tretja stranka vzpodbuja in olajšuje rešitev spora, ne da bi hkrati predpisovala, kakšna naj bo rešitev (Mihulič 2002, 6; povz po Bošnjak 1999, 77). Ta opredelitev se osredotoča na položaj mediatorja, manj pa na dejavnost strank.

Duenkel pojmuje posredovanje kot vse oblike intervencije, ki se osredotočajo na sporazumevanje med žrtvijo in storilcem (opravičilo, restitucija, kompenzacija, sprava), ne glede na to, ali potekajo pred, med ali po sodnem postopku (prav tam, 7). Ta opredelitev ne predvideva nujno neodvisne tretje osebe, temveč dopušča tudi druge načine, ki olajšujejo sporazumevanje med žrtvijo in storilcem.

Wright opredeljuje posredovanje kot pogajanje med osebami ali skupinami v sporu, vključno s storilci in žrtvami, s pomočjo poravnalcev, ki olajšujejo postopek, ampak ne vsiljujejo rešitve. Cilj posredovanja je lahko izražanje čustev, razrešitev spora, dogovor o povrnitvi škode (ibidem, 7).

²⁶ Več o tem v Priporočilu Sveta Evrope o poravnavanju v kazenskih zadevah Št. R (99)19 in v Navodilu o poravnavanju v kazenskih zadevah, Uradni list RS, št. 59/99 in Zakon o spremembi zakona o spremembah in dopolnitvah zakona o kazenskem postopku, Uradni list RS št. 111/2001, člen 161.

²⁷ EVROTERM, večjezični slovar izrazov Evropske unije, terminološka baza Sektorja za prevajanje Službe Vlade RS za evropske zadeve.

4.1.2 *Smisel in pomen izvensodne poravnave*

V našem primeru z izvensodno poravnavo med sprtima strankama gre za reševanje konflikta med DURS in davčnim zavezancem. Postopek spora je možno uspešno zaključiti s sporazumom med strankama, torej gre za uspešno rešen konflikt med strankama s pomočjo alternativnega načina reševanja. Predvsem pa naj bi poravnavanje zbudilo pri ljudeh zavest, da se spori lahko rešijo tudi na miren način, to je s sporazumom, katerega sta stranki dosegli med reševanjem spora. Bistvenega pomena za razvoj in uvedbo te alternative sodnemu postopku je spoznanje, da bi tudi pri nas lahko dozorel čas za spremembe v miselnosti in filozofiji alternativnih možnosti reševanja nesoglasij s področja davkov. To je tudi področje, s katerim se bo država oz. DURS kot njena institucija ob vstopu v Evropsko unijo tudi soočila.

Poravnava prvenstveno ni namenjena razbremenjevanju sodstva, temveč naj služi predvsem odpravi spora med organom oblasti in davkoplačevalcem, zaradi česar je bila v tujini tudi uvedena. Postopek poravnave posveča posebno pozornost spravi strank in naj ne išče le rešitve, ki bi hitro, a zgolj navidezno, zadovoljila obe stranki.

Nov pristop k reševanju sporov naj bi odražal iskanje boljšega razumevanja obeh strani ter izgrajevanje boljšega sodelovanja med davčnim zavezancem in davčnim organom in ne toliko iskanje krivca, poraženca za vsako ceno.

4.2 Primerjalno pravni pregled²⁸

Svet Evrope je temu vprašanju vse od trenutka, ko je bil predmet zanimanja iz Združenih držav Amerike prenešen tudi v Evropo, posvetil posebno pozornost. Januarja 1998 je Odbor ministrov Sveta Evrope sprejel Priporočilo o poravnavanju kot načinu reševanja sporov v družinskih zadevah, septembra 1999 Priporočilo o poravnavanju v kazenskih zahtevah, junija 1999 pa so udeleženci Mednarodne konference v Lizboni poudarili pomen nadomestnega reševanja sporov med upravnimi organi in fizičnimi osebami.

Ozadje iskanja metod, ki bi nadomestile tradicionalno sodno reševanje sporov, je v preobremenjenosti sodišč, njihovi nesposobnosti, da bi zadevo rešila v razumnem roku in posledični izgubi zaupanja državljanov v sodno vejo oblasti. Če torej lahko govorimo o enotnem cilju, ki ga zasledujejo evropske države z uvajanjem nadomestnih metod za reševanje sporov, pa so poti, ki vodijo k temu cilju, zelo različne, še večja pa so odstopanja med posameznimi državami, če primerjamo dosežene uspehe.

Opazna so že razhajanja na samem začetku, to je pri poskusu definicije pojma nadomestnega, izvensodnega reševanja sporov. Metode reševanja sporov lahko po kriteriju stopnje avtonomije strank na imaginarni padajoči krivulji razvrstimo na pogajanja, poravnavanje (mediation) in pomiritev (conciliation), arbitražo in sodno odločanje. Prvo in drugo metodo običajno označujemo s pojmom nadomestno reševanje sporov ali t. i. izvensodno odločanje. V nekaterih pravnih sistemih (na primer v nemškem pravu) sta pojma poravnava (mediation) in pomiritev (conciliation)

²⁸Betto 2000, 6-7.

sopomenki, drugod (na primer v angleškem pravu) pa se želi s pojmom poravnavanja na določenem pravnem področju (zlasti v delovnem pravu) poudariti aktivnejšo vlogo poravnalca pri reševanju spora.

Kljub še ne povsem izdelani in ustaljeni definiciji nadomestnega reševanja sporov pa ni nobenega dvoma, da v svojem bistvu poravnavanje temelji na prostovoljni aktivnosti strank, zato je uresničitev prijateljskega dogovora za razliko od realizacije sodne odločitve mogoča le pod pogojem, da se sprti stranki v celoti strinjata z njegovo vsebino. Prednost poravnavanja je v iskanju skupnih vrednot in interesov, zato se mora pravno vrednotenje spora umakniti v ozadje.

Številne pobude za nadomestno reševanje sporov, podprte s strani organov oblasti, pa vendarle skušajo tudi v alternativni sistem vnesti elemente prisile. Le ta se lahko izraža v različnih oblikah: obvezni predložitvi spora v poravnavanje; obveznem sodelovanju strank v postopku poravnavanja ali vsaj obvezni udeležbi; dosežen prijateljski sporazum ima naravo pravno zavezujoče pogodbe z omejeno možnostjo izpodbijanja na sodišču; prisila je lahko tudi posredna – sodišče lahko naloži plačilo stroškov postopka tisti stranki, ki je povzročila, da je poskus prijateljskega dogovora propadel. Vendar velja poudariti, da mora biti izhodišče nacionalnih programov izvensodnega reševanja sporov predstavljati načelo prostovoljnosti, ki je odraz pravice do sodnega varstva.

V vzhodnoevropskih državah tega postopka ne poznajo, poznajo le arbitražno reševanje sporov.

4.2.1 Nemčija

Izvensodna poravnava je omenjena v nemškem osrednjem pravnem aktu na področju davkov - Davčnem redu oz. Davčnem zakoniku (Abgabenordnung) na 6 mestih.

Poleg kazala je še v členu 237, ki govori o obrestih pri prekinitvi izvršbe, medtem ko je postopek opisan v sedmem delu, ki govori o izvensodni poravnavi kot pomožnem pravnem postopku.

Za obravnavo naše teme, bom v naslednjem poglavju podrobneje predstavila določene člene (§) iz Davčnega zakonika: Abgabenordnung-a – AO 1977, ki obravnavajo odnos med davčnim zavezancem in davčno upravo v postopku izvensodne poravnave.

Nemška zakonodaja dopušča možnost reševanja konflikta v obliki izvensodne poravnave v naslednjih primerih (§ 347):

1. Nasproti upravnim aktom

- pri davčnih zadevah, ki pridejo po zakonu v uporabo,
- v postopkih izvršbe po upravnih aktih, v kolikor so upravni akti preko zveznih ali deželnih davčnih uradov izvršeni po predpisih tega zakona,
- v javnih pravnih in poklicno – pravnih zadevah, na katere se ta zakon preko člena 164 Zakona o davčnem svetovanju nanaša,
- v ostalih upravnih zadevah postopkov davčnih uradov, v kolikor predpisi in zakon kot pravno sredstvo uporabo zunajsodne poravnave dopuščajo.

Izvensodna poravnava zoper odločbo davčnega organa je dovoljena na podlagi vložene prošnje znotraj zakonsko določenega časa.

2. V davčnih zadevah; davčne zadeve so vse zadeve v zvezi z upravljanjem dajatev (davkov), vključno s plačili davkov (povrnitev stroškov), v zvezi z uporabo davčnega pravnega predpisa in s subjekti, ki so preko tega povezani z zadevami v zvezi davčnim organom, vključno z ukrepi zveznih finančnih oblasti za upoštevanje prepovedi in omejitev za prometa blaga preko meje.
3. Predpisi sedmega dela o izvensodni poravnavi se ne izvajajo v kazenskem postopku in postopku plačila globe.

V vseh primerih je važno določilo iz § 351, ki pravi: »Upravni akti, ki neizpodbitnost upravnih aktov spreminjajo, so lahko le toliko načeti, kot sprememba zadošča, in ne tako, da iz predpisov ukinitve ali sprememb upravnih aktov nastane nekaj drugega,« iz česar razberemo vezno delovanje upravnih aktov med seboj oz. povezanost upravnih aktov.

Izvensodna poravnava ni dopustna v naslednjih primerih (§ 348):

1. zoper odločitev za pritožbe,
2. pri neodločitvi za pritožbo,
3. nasproti upravnim aktom najvišjih davčnih direktij države in dežel, razen kadar zakon predpisuje postopek poravnave,
4. nasproti odločitvam najvišjih davčnih institucij v zadevah drugega in šestega oddelka drugega dela Zakona o davčnem svetovanju,
5. nasproti odločitvam zbornice davčnih svetovalcev v zadevah drugega in šestega odseka drugega dela Zakona o davčnem svetovanju.

Vloženi poravnavi se je možno odpovedati po odloku upravnega akta. Odpoved je možna tudi za davke iz davčne napovedi v primeru, ko davek v procesu poravnave ni drugačen od določenega iz davčne napovedi. Z odpovedjo je pritožba nedopustna. Podlaga za obdavčenje, na katere se odpoved nanaša, mora biti točno označena. Odpoved mora biti pisno ali zapisniško razložena pristojnemu davčnemu uradu; urad ne sme zahtevati dodatne obrazložitve (§ 354).

Na odločbo davčnega organa je možno vložiti pritožbo po § 347, del 1, odstavek 1, in sicer v roku enega meseca po razglasitvi odločbe davčnega organa. S tem se dejansko začne postopek reševanja nesoglasja med strankama, ki se lahko rešuje na izvensodni način (§ 355).

O poravnavi odloča davčna uprava, ki je izdala upravni akt (odločbo) z možnostjo pritožbe. Davčna uprava, ki odloča o postopku, mora zadevo v primeru pritožbe spet preveriti. Spodbijanje odločbe (upravnega akta) v zvezi z odmerjenim davkom, se lahko za davčnega zavezanca, ki v ugovoru zoper odločitev davčnega organa ne uspe navesti zanj nesprejemljivih odločitev v zvezi z odmerjenim zneskom davka, a ima možnost izraziti mnenje, spremeni za zanj izgubljen primer.

Pristojna davčna uprava je upravičena oblikovati dogovor z davčnim zavezancem v zvezi s poravnavo.

In kako je z obrestmi? O tem nam govori § 237:

V kolikor ugovor ali izpodbijana odločba nasproti davčnemu sklepu, [...] nasproti odločitve tega upravnega akta nima uspeha, je dolgovan znesek obrestovan, glede na izvršbo mirovanja tožbenega upravnega akta. Ta stavek velja ustrezno, kadar je po vložnem formalnem zunajsodnem ali zakonskem pravnem sredstvu nasproti temeljni odločbi (sklepu) (člen 171 odstavek 10) ali je odločitev pravnega sredstva preko temeljne odločbe izvršbe posledične »nadaljnje« odločitve v mirovanju.

Obresti bodo zaračunane od dneva vložitve (vstopa v) izvensodnega pravnega sredstva pri oblasteh, katere je tožbeni upravni akt, ali od dneva visečnosti pravde na sodišču, ko se prekinitve »mirovanja« izvršbe konča. Če je izvršba takoj po vlogi izvensodnega pravnega sredstva ali šele po visečnosti mirovanja, se začne obrestovanje na dan, ko se delovanje izvršbe začne.

Oba odstavka se ustrezno uporabljata po izpostavitvi izvršbe sklepa prijave za dohodnino, sklepa o davku pravnih oseb ali katerega drugega ugotovljenega sklepa izvršbe odločbe obrtnega davka.

Če je davčni zavezanec pri davčni upravi (nem.: Finanz Behörde ali FinBeh) zaprosil za opustitev oz. spregled preostalega davčnega dolga, se v t. i. finančnosodnem postopku postavi vprašanje, ali lahko upravno sodišče sploh stvarno preveri zamudne obresti ali je tožba zaradi manjkajočega predhodnega postopka nedopustna.

Zvezno ustavno sodišče v takšnih primerih redno izhaja iz predpostavke, da je predlog davčnega zavezanca usmerjen ne le na odpustitev dolga davčnega zaostanka, ampak tudi na odpis zamudnih obresti. Kajti zamudne obresti po terminologiji AO niso davki, ampak pravice iz davčnega dolga.

Navedeni predlog, usmerjen na spregled, odpis davčnega dolga, potrebuje razlago, s katero je treba ugotoviti resnično voljo davčnega zavezanca. Pri tem je treba redno izhajati iz tega, da davčni zavezanec hoče obsežno razčiščenje svojih davčnih razmer. Nemška davčna zakonodaja želi z uspešno izvedbo zunajsodnega postopka zaščititi davkoplačevalca, ne le pred pripravljenimi tožbami davčnega organa, ampak ima to pomen tudi za davčnega zavezanca, ki ima pravico do dodatne brezplačne pravne zaščite in da poda davčni upravi možnost samokontrole.

Če bi se v takšnih primerih formalni zaključek postopka negiral, bi lahko davčni zavezanec le v težavnih pogojih imel pravico do sodnopravne zaščite, čeprav tudi v tej alternativni nima vpliva na popolnost zaščite.

4.2.2 Anglosaksonske dežele

V Veliki Britaniji²⁹ se je zamisel o nadomestnem reševanju sporov porodila v sedemdesetih letih po ugodnih poročilih o ameriških izkušnjah. Področje izvensodne poravnave urejajo v t.i. področju zakonov Davčne uprave 1970 (Taxes Management Act 1970) v členu 54, ki točno določa postopek za sodno reševanje poravnalnih postopkov v primerih, ko se davčni zavezanec pritoži proti odločbi, ugotovitvam v zvezi z obdavčenjem ali drugim sodnim postopkom davčne uprave (Board of Inland Revenue).

Dopustljivo je, da je spor rešen na enega od naslednjih treh možnih načinov:

1. po dogovoru med davkoplačevalcem in davčno upravo, kar pomeni, da ni vključeno sodno reševanje spora,
2. z umikom pritožbe s strani davkoplačevalca,
3. kot odločbo, ki jo izda neodvisni sodni zbor poznan kot Commissioners in sicer po zaslišanju obeh strani in velja za dokončno.

Na področju gospodarskih sporov z veliko vrednostjo izstopa Center za reševanje sporov (CEDR) s sedežem v Londonu, ki je bil kot neprofitna organizacija ustanovljen leta 1990 s podporo velikih odvetniških in računovodskih združb in drugih.

V ZDA se je alternativno reševanje sporov (alternative dispute resolution – ADR; v nadaljevanju uporabljamo to angleško kratico, saj se je tudi pri nas že udomačila) gotovo najbolj uveljavilo. Od začetkov (pred 20-30 leti), ko so se pripravljali le eksperimentalni projekti, je šel razvoj prek zakonov, ki so dopuščali ureditev posebnih oblik; danes pa zakoni ne le dopuščajo, pač pa nalagajo obveznost, da se poleg rednih sodnih postopkov zagotovijo tudi različne oblike ADR. Ocenjuje se, da je prav široko uvajanje predvsem postopkov mediacije, povezane s tekočimi sodnimi postopki, ena najpomembnejših reform ameriškega prava. Značilnost ameriške ureditve je, da so oblike alternativnega reševanja sporov povezane tudi s sodišči (t.i. court-annexed ADR). Sodišča lahko zadeve, ki so predmet sodnega postopka, odstopijo v postopke ADR, sodišča so zadolžena za izbiro in usposabljanje mediatorjev, ocenjevalcev in arbitrov, sodišča vodijo liste teh oseb, sodno osebje je zadolženo za opravljanje administrativnih poslov v zvezi s postopki ADR. Seveda tudi izven tega, s sodišči povezanega sistema ADR, obstaja privatna sfera ponudnikov ADR storitev, ki opravljajo izvensodne postopke kot pridobitno dejavnost.³⁰

²⁹ Vir: Richardson, London (osebna komunikacija, 7.01.2004).

³⁰ Morda vendarle ni odveč omeniti, da so tudi pravne fakultete neposredno vključene v projekte ADR – ne le prek posebnih predmetov na učnih programih, pač pa tudi prek posebnih t. i. pravnih klinik za ADR. V okviru teh klinik študenti pod mentorstvom profesorjev in zunanjih svetovalcev (odvetnikov) ter ob podpori odvetniške zbornice sami vodijo postopke, npr. spori majhne vrednosti, sosedski spori ali spori iz najemnih razmerij. Tako pri študentih raste zavest, da sodno varstvo ni edini način za reševanje sporov, npr. ADR klinika pri Illinois Scholl of Law. Več v zvezi s tem: www.caadr.org (court related ADR).

Ozadje ADR gibanja³¹

»Ni boljše poti!« je dejal bivši direktor Justice Burger-ja in alternativno gibanje je uradno pričelo z delovanjem. ADR je bil uradno priznan leta 1976, ko je bil ustanovljen poseben komite za reševanje manjših sporov. Večina državnih in federalnih zvez ima zdaj ADR komiteje. V zadnjih desetletjih smo bili priča sistematični izvršitvi ADR-a v pravnem sistemu. Sodniki pogosto ukažejo strankam, naj se udeležijo kratkih porotnih procesov. Na nekaterih sodiščih pa so nasprotni strani najprej pozvane k poskušanju procesa mediacije, šele potem se lahko odločijo za sodni proces.

Zakon o reševanju upravnih sporov iz leta 1990, člen 581 zahteva, da vse zvezne agencije razvijejo politiko na podlagi prostovoljne uporabe alternativnega reševanja sporov. Namen zakona je ponuditi, točna in poceni sredstva za reševanje sporov kot alternativa za procese na zveznih sodiščih.

Splošno se lahko pridružimo mnenju Bettetove (2000, 7): »Splošno lahko ugotovimo, da ne kontinentalni in ne anglosaksonski pravni sistem sama po sebi ne predstavljata prednosti ali ovire za uvajanje in razvoj metod nadomestnega reševanja sporov. Poravnavanje mora postati del pravne kulture države in zavesti vsakega posameznika, da bi lahko govorili o resni alternativni sodnemu odločanju.«

4.3 Prednosti in slabosti

Spoznali smo, da se pri sodnih procesih pojavljajo meje. Visoki pravni stroški in časovna odlaganja vzamejo pogum pravici posameznika, da gre na sodišče. Ko je primer na sodišču, so glavni udeleženci sodniki in odvetniki, medtem ko stranka le opazuje. Pravni pristop ne upošteva čustev stranke in dovoli le malo prostora za vrednote, kot so opravičilo oškodovancu zaradi napake, javno opravičilo, nadomestno delo za poškodovanega delavca ipd.

Ob razreševanju spornih zadev s pomočjo izvensodnega postopka, se dviguje kvaliteta komunikacije in sodelovanja med partnerji v konfliktu. Ohranja in krepi pa se tudi njihovo samospoštovanje ter dostojanstvo, kar omogoča kvalitetnejši medsebojni odnos.

Glavna prednost tega načina reševanja sporov je njihova sposobnost hitre, neformalne, dostopne in učinkovite rešitve.

Medtem, ko naštevamo prednosti, pa ne smemo mimo negativnih posledic, ki jih prinašajo taki postopki. Pomanjkljivosti bi po Lavrenčiču (2000, 1422) lahko strnili takole:

- odločitve niso javne,
- postopki niso obvezni; nihče ni prisiljen sodelovati v postopku, če v to ni privolil,
- odločitev teles ni izvršljiva, kot je to značilno za sodne odločbe.

³¹ Povzeto po Nolan-Haley (1992, 5-9).

Osrednja naloga kreatorja izvensodne poravnave je poiskati kompromis med hitrim, dostopnim in učinkovitim postopkom na eni strani in postopkom, ki zagotavlja pravice, primerljive s pravicami v sodnih postopkih. Ta oblika pa mora hkrati imeti vse bistvene lastnosti telesa, pooblaščenega za reševanje sporov, predvsem neodvisnost in nepristranskost (ibid., 1422).

V državah EU, kjer se oblika zunajsodnega reševanja sporov vse bolj uveljavlja, skušajo pri pomoči strankam, ki jim je bila (domnevno) storjena krivica, v izvensodni poravnavi zadostiti petim pomembnim merilom:

- enostavnost oz. preglednost (ang.: visibility); javnost mora vedeti za možnost pritožbe in razumeti postopek,
- dostopnost (ang.: accessibility); pot do pritožbe morajo imeti odprto vsi, ne glede na višino njihovih prihodkov, ljudje se ne smejo bati morebitnih posledic,
- hitrost (ang.: speed),
- objektivnost (ang.: impartiality); stranke v postopku morajo vedeti, da bo postopek pošten in objektiv,
- učinkovitost (ang.: effectiveness).³²

³² Povzeto po Kukec (1999, 17).

5 MOŽNOSTI ZA UVEDBO V NAŠ SISTEM

5.1 Kdaj je sploh mogoča

Za rešitev davčnega spora v našem sistemu ne poznamo mnogo načinov. Upravno sodišče in/ali Vrhovno sodišče je v skrajni meri zadnje sredstvo, kamor se davčni zavezanec lahko obrne pri iskanju svojega prepričanja v lastni prav.

Nesporno je, da se vse bolj kopiči nezadovoljstvo zaradi počasnega oziroma slabega delovanja sodstva. Za njegovo počasnostjo se skriva marsikaj drugega. Številke so v vsakem primeru po večletnem pravdanju astronomske. Z iskanjem pravice posameznik pogosto nezavedno ogrozi svojo eksistenco. Nič boljše ni na kazenskem, na civilnopravnem in tudi ne na stečajnem in likvidacijskem področju. Ekonomska moč stranke prevlada nad pravičnostjo.

Učinkovitost sodstva je po mnenju Berdena (1997, 777) pogojena predvsem z znanjem in seveda z odnosom do dela. Premajhno znanje, katerega posledica je slaba diagnostika, privede najpogosteje do tega, da se v sodnem postopku ugotavlja in dokazuje vse mogoče, to, kar ima zvezo z zakonskim dejanskim stanjem, in to, kar je nima. Postopki postanejo tako nepregledni in se vlečejo v nedogled. Sodniki se jih začnejo izogibati in tovrstni spisi pogosto potujejo kot neka usedlina po sodiščih. Izvensodna poravnava reši spor med sprtima strankama brez posredovanja sodišča.

Davčno pravo je celota pravnih norm, ki urejajo pravice in obveznosti udeležencev v davčno pravnem razmerju in je del javnega finančnega prava. Davčno pravo spada pod upravno pravo, kar se še posebej odraža v okviru davčnega postopka, kljub temu pa predstavlja samostojen pravni podsistem, ki je zakonsko urejen, ki ima lastno upravo (davčno), samosvoje poklice (davčni svetovalci oz. strokovnjaki davčnega prava itd.), (Pernek, Kobal 2000, 27). Nadalje lahko rečemo: »... da so davčni organi upravni organi in da pri postopku določanja, pobiranja in nadzora davkov opravljajo upravno funkcijo. Iz tega izhaja, da je celotna davčna organizacija urejena s predpisi upravnega prava. Zraven tega se dejavnost davčnih organov kaže v izdajanju upravnih aktov in opravljanja upravnih dejanj. [...] zaradi tega je treba tudi v primeru pomanjkanja posebnih predpisov davčnega prava uporabiti (smiselno) norme upravnega prava (tako določa tudi tretji odstavek 1. člena ZDavP), (ibidem, 29).

V upravnem postopku ni dovoljena pritožba na tretjo stopnjo, odločba druge stopnje je dokončna in se lahko izpodbija le še z izrednimi pravnimi sredstvi (obnova) in s sodnim varstvom (upravni spor). Pritožbo lahko vloži davčni zavezanec, saj se je na njegovo zahtevo uvedel postopek za uveljavitev njegove pravice ali pa je zoper njega tekel postopek zaradi naložitve kakšne obveznosti ali zmanjšanja kakšne pravice Šinkovec, Tratar (2002, 74). Pritožbeni razlog je lahko marsikaj.

Načelno pritožbe ne morejo privedi pritožnika v slabši položaj, saj bi bila s tem izničena ustavna pravica do pritožbe (ibidem, 83).

Možnosti za jabolko spora je več: napačna ali zmotna ugotovitev dejanskega stanja, kršitev postopka in kršitev materialnega prava. Posebna možnost je t.i. molk organa.

5.2 Kako, način organiziranja

Glede vnosa izvensodnega reševanja sporov Lavrenčič (2000, 1422) pravi: »Slovenija nedvomno potrebuje mehanizme izvensodnega reševanja sporov. Vprašanje je le, katera oblika bi bila najprimernejša za naš prostor. Verjetno ni odveč poudariti, da bi bilo neposredno prenašanje izvensodnih oblik reševanja sporov iz tujih ureditev v Slovenijo negotovo. Poiskati je treba tiste pozitivne lastnosti posameznih oblik, ki bi najbolj ustrezale razmeram v Sloveniji. [...] v dogovoru naj bi se določil organ in način organiziranja postopka razreševanja.« Naloga države pa bi naj bila spodbuditi tovrstne dogovore s posameznimi strokovnimi združenji, iskanje pozitivnih lastnosti v zvezi z delovanjem take oblike reševanja spora. Izkušnje drugih držav nam pri tem prav gotovo lahko dajo koristne napotke.

Na področju mirnega reševanja sporov je bil po mnenju Bukovčeve (2003, 38) v zadnjem času dosežen napredek z vzpostavitvijo nekaterih institutov, ki naj bi strankam pravnega razmerja zagotavljali cenejše in hitrejše pravno varstvo ter odpravljali sodne zaostanke. Tako se najpogosteje omenjajo arbitraža, mediacija,³³ predhodni pomirjevalni postopek pred organom, ki ni sodišče, in poravnalni narok, ki ga je v civilni proces uvedla novela ZPP-a in s tem povečala aktivno vlogo sodnika pri sklepanju sodnih poravnav.³⁴ Tudi v kazenski sferi je v določenih primerih dopustno alternativno reševanje kazenskih zadev s poravnavanjem, ki je v pristojnosti državnega tožilstva.³⁵

Če pogledamo ostala področja,³⁶ kjer si izvensodni pritožbeni postopki že utirajo pot, so ti postopki na področju finančne službe že učinkovita možnost reševanja sporov. Izvensodni pritožbeni postopki na področju finančnih služb obstajajo v večini evropskih držav. Po vzoru tujine je Slovenija tudi zaradi zahtev približevanja pravnega sistema pravu Evropske unije začela uvajati izvensodno reševanje potrošniških sporov, najprej na področju finančnih storitev. Gre za t. i. finančno rabsodišče. V prihodnosti naj bi se po mnenju Šetinc Tekavčeve (2002, 151): »po vzoru iz tujine postavila mreža nacionalnih teles in iniciativ iz civilne družbe, ki naj bi potrošniku zagotovila cenejše, hitrejše, manj stresno reševanje potrošniških sporov, ta način pa se bo pozneje uveljavil tudi na drugih področjih.«

³³ Beseda mediacija izvira iz latinskega izraza »mediatio«, kar pomeni pomirjujoče posredovanje. Nemška pravna teoretika Mähler/ Mähler razumeta mediacijo kot zunajsodno pot obravnavanja sporov, v kateri mediator spodbuja prizadete osebe, da razvijajo pošten, pravno zavezujoč sporazum o obravnavanih spornih vprašanjih. Mediacija je v svetu v nenehnem porastu. Sprejeta je že v mnoga področja. Mediacija je prostovoljen, izvensoden proces razreševanja spornih vprašanj, v katerem se stranki v konfliktu ob podpori nepristranskega posrednika (mediatorja) sporazumeta, da bosta v »fair« odnosu iskala takšno rešitev konflikta, ki bo ustrezala interesom vseh udeleženi. Poudarek je na samoodločanju strank v konfliktu in prevzemanju odgovornosti za svoje odločitve.

³⁴ Dvaindvajseto poglavje Novele ZPP, Uradni list RS, št. 96/02: Poravnalni narok in sodna poravnava.

³⁵ Novela Zakona o kazenskem postopku, Uradni list RS, št. 72/98, 161. a člen.

³⁶ Več o tem Banfi (2002, 9-12) in Šetinc Tekavc (2002, 117-152).

Ti postopki so predvsem namenjeni obravnavi in zagotovitvi cenejše in hitrejše rešitve spora med ponudnikom finančne storitve (npr. banko, zavarovalnico, investicijsko družbo ipd.) in njegovim klientom. Zadevni alternativni postopki so prostovoljni. Pogoj za zunajsodno poravnavo pri ustreznem organu pa je opravljen postopek pred pristojno službo v sami finančni (davčni) instituciji, zoper delovanje ali storitev katere se stranka pritožuje. Navsezadnje ima potrošnik, stranka, po koncu zadevnega postopka še vedno možnost nasloviti svojo pritožbo na sodišče Banfi (2002, 9).

Pravno-informacijski center nevladnih organizacij – PIC³⁷ se z mediacijo ukvarja že nekaj let, saj na to temo organizira seminarje, izobraževanja in uporablja mediacijski pristop pri reševanju sporov svojih strank. Mediacija se uporabi ob medsebojnih konfliktih, ki jih sami udeleženci ne morejo rešiti, želijo pa se dejavno vključiti v njihovo razreševanje, se pogajati o možnih rešitvah in sami odločati o končni rešitvi konflikta. V Sloveniji se mediacija najbolj uveljavlja v primeru partnerskega spora - ločitveni proces v t.i. družinski mediaciji. Partnerji v konfliktu morajo biti motivirani za konstruktivno sodelovanje in sposobni prepoznavati ter zastopati svoje interese. Zato je pomembno, da se dobro spoznajo zahteve mediacije, preden se sami odločijo za to storitev.

5.3 Potek

Kazenskopravno poravnavanje pozna zakonsko in podzakonsko ureditev, usposabljanje poravnalcev in dobrodošlo izvajanje v praksi. Smiselno se mi zdi, da bi tudi na področju upravnih sporov, oz. še preden bi se stranki odločili poiskati svojo pravico na Upravnem sodišču, obstajala možnost predloga o izvensodni poravnavi. Podrobneje si oglejmo nemški model.

VLOŽITEV PRITOŽBE (§ 357)

Davčni zavezanec vloži ugovor oz. pritožbo, ki je naravnana proti upravnemu aktu, ki je bil izdan na temelju zakonskega predpisa s strani pristojnega davčnega urada. Vloga mora biti vložena pisno ali zapisniško pojasnjena. Vloga zadostuje, če iz spisa (dokumentacije) izhaja kdo jo je vložil, vlaganje s telegramom je dopustno. Pri vložitvi pritožbe naj bo označeno nasproti kateremu aktu je pritožba vložena, navedeno mora biti, v kolikšni meri je upravni akt spodbijan in na kakšen način ga je mogoče ukiniti. Nadalje naj bodo navedena dejstva, ki služijo utemeljitvi in služijo kot dokazno gradivo.

PREVERJANJE DOPUSTNOSTI

Za odločitev o pritožbi mora davčni urad preveriti, ali je pritožba dopustna, še posebej ali je predložena v predpisanem roku in obliki. Če manjkajo navedene zahteve, se pritožba zavrže kot nedopustna (§ 358).

³⁷ Pravno-informacijski center nevladnih organizacij – PIC, Ljubljana, sestavljajo upokojeni sodniki, sodniki, pravniki, drugi sodelavci in predstavniki nevladnih organizacij kot zunanji sodelavci, več o tem: <http://www.pic.si>.

UDELEŽENCI IN PRIČETEK

Udeleženi v postopku so po § 359:

- tisti, ki vlaga ugovor (vodja ugovora),
- tisti, ki so v postopek vključeni.

Pričetek postopka (§ 360)

1. V odločanje o poravnavi zoper določeno odločbo davčnega urada se lahko po funkciji zaradi ali na zahtevo vključi tudi druge, na katere se pravni interesi po Davčnem zakonu nanašajo, še posebej tisti, ki so po Davčnem zakonu davčni zavezanci. Pred vključitvijo v proces, se zasliši tiste, ki so pritožbo vložili.
2. Če bodo dajatve za druge davčne zavezance upravljane, se zaradi tega ti ne morejo vključiti, ker so njihovi interesi kot davčnih upravičencev v odločitvi ne zadevajo.
3. Če se v spor vključi tretji, ki ga odločitev lahko tudi v širšem smislu zadeva, je lahko vključen.
4. Kdor je v postopek poravnave vključen, lahko uveljavlja iste pravice, kot tisti, ki je ugovor vložil.

PREKINITEV »MIROVANJE« IZVRŠBE (§ 361)

1. Z vložitvijo postopka izvensodne poravnave se postopek izvršitve upravljanja z dokumenti (vloga, pritožba) ne zaustavi, torej vložitev ne more zaustaviti izvršbe odločbe. To posebej velja pri izpodbijanju temeljne pravice in vseh nadaljnjih pravic.
2. Davčna uprava, ki je izdala izpodbijan upravni akt, edina lahko zadrži delno ali celotno izvajanje odločbe. Po vlogi sledi mirovanje, če se pojavijo resni dvomi o upravičenosti izpodbijanega upravnega akta ali če bi izvršba do prizadete osebe bila premila, tako ne bi bila teža kršitve v skladu z ljudsko voljo. Če je upravni akt že izvršen, nastopi na mesto mirovanja izvršitve razveljavitev izvršbe. Pri najavi davka je mirovanje izvršitve zmanjšano na davčno osnovo, tako da so vsote davkov, osebne davka in vnaprejšnja izplačila omejen; to pa ne velja, če se pojavijo pomanjkljivosti mirovanja ali ukinitve izvršbe. Mirovanje izvršbe je odvisno od gotovosti varščine.
3. Takoj ko se izda odločba temeljnega postopka, se izvršijo tudi vsi nadaljnji postopki. Sklep nadaljnjih postopkov je veljaven. O gotovosti varščine se je pri mirovanju nadaljnjih postopkov treba odločiti, razen če je pri mirovanju izvršitve osnovnega postopka bila gotovost varščine izključena.
4. Z vložitvijo ugovora proti prepovedi opravljanja dejavnosti ali opravljanja poklica bo izvršitev o izpodbijanju pravnega akta zadržana. Davčni urad, ki je izdal upravni akt, lahko vpliv o izvršbi delno ali v celoti s posebno odredbo odstrani, če misli, da je odstranitev v skladu z javnim interesom. Kaj je javni interes, se mora pisno utemeljiti.

PREKINITEV IN MIROVANJE POSTOPKA (§ 363)

Ko je odločitev odvisna v celoti ali le delno od obstoječega ali neobstoječega pravnega razmerja, ki je predmet pravnega spora, ugotovljen s strani sodišča ali upravnega urada, lahko davčni urad odloži izvršitev do konca pravnega spora oz. do odločitve sodišča ali upravnega organa.

Davčna uprava lahko postopek z dovoljenjem vodje poravnave pusti mirovati tako dolgo, dokler se ji iz pomembnih razlogov zdi smiselno. Če je pa zaradi ustavnosti pravne norme ali zaradi pravnega vprašanja pravni postopek pri evropskem mednarodnem sodišču, pri zveznem ustavnem sodišču ali vrhovnem sodišču odprt postopek in če je ugovor spoznan kot neutemeljen, miruje ugovorni postopek tako dolgo, da se davek začasno določi. Z dovoljenjem vrhovnega davčnega urada je lahko javno objavljeno splošno dovoljenje za določene skupine istovsebinskih primerov, da postopek miruje. Ugovorni postopek se nadaljuje, ko to zahteva vodja ugovora ali ko davčni urad to sporoči vodji ugovora.

Ko je prošnja za mirovanje postopka zavrtnjena ali mirovanje postopka preklicano, se lahko pravnomočnost zavrtnitve ali preklica uveljavi le s tožbo.

POSREDOVANJE PODLAG ZA OBDAVČITEV (§ 364)

Udeležencem postopka se, če se to ni že zgodilo, predložijo izpisi obdavčitve na zahtevo ali z utemeljitvijo ki je lahko povod za poravnavo, kar je dolžnost urada.

ANALIZA PREMOŽENJSKEGA IN PRAVNEGA STANJA (§ 364a)

Na zahtevo voditelja ugovora (tožnika), lahko davčna uprava pred znižanjem obravnava odločitev ugovora iz pravnega stališča. Davčna uprava lahko k stvarni diskusiji povabi razne udeležence (svetovalce). To lahko stori tudi brez vloge voditelja ugovora. Pred stvarno diskusijo (razpravo) z več kot deset udeleženci lahko davčna uprava odloči o sklepu. Če udeleženci zahtevajo od davčne uprave v določenem roku skupnega predstavnika, se lahko z njim razpravljajo pravne in stvarne stvari. Udeleženci so lahko zastopani s pooblaščenim zastopnikom. Lahko so tudi osebno povabljeni k razpravi, če davčna uprava to smatra kot službeno strokovno.

DOLOČITEV ROKA (§ 364b)

Davčni urad določi voditelju tožbe naloge v zvezi z :

- navedbo dejstev, ob katerih se lahko z upoštevanjem ali neupoštevanjem čuti otežen,
- razlago določenih točk, ki se morajo razjasniti
- označitvijo dokazov ali do predložitve listin, kolikor je k temu zavezan.

Razlage in dokazi, ki se predložijo po poteku določenega roka, se ne upoštevajo. Vodjo poravnave se z določitvijo roka pouči o pravnih posledicah neupoštevanja tega.

OBLIKA, VSEBINA IN RAZGLASITEV ODLOČITVE (§ 366 in § 367)

Odločitev o postopku se razdeli oz. razpošlje pisno, je utemeljena in vsebuje pravni pouk in je podana v vednost vsem udeležencem postopka.

V samem poteku postopka izvensodne poravnave si lahko pomagamo s sorodnim potekom postopka v zvezi z mediacijo. Naš model obsega:

1. razložitev procesa - v našem primeru gre za razložitev pomena izvensodne poravnave kot alternative sodnemu procesu,
2. odločitev partnerjev v konfliktu za vključitev v izvensodno poravnavo (pristopna izjava),

3. odkrivanje tematskih področij (spornih točk),
4. odkrivanje interesov izza pozicij,
5. vzajemno definiranje problema, razvijanje in vrednotenje alternativ za razreševanje konflikta, pogajanje,
6. evidentiranje rezultatov (pisni dogovor ob rešitvi spornih vprašanj).

5.4 Rezultat

Izvensodna poravnava je pisna pogodba, s katero se stranki ob pomoči svetovalca dogovorita o načinu rešitve spora, če takšna poravnava ne nasprotuje moralnim pravilom in veljavnim predpisom. Svetovalci strankam predstavi prednosti izvensodne poravnave (hiter in učinkovit postopek brez nepotrebnega zavlačevanja), jih usmerja in vodi pri njeni sklenitvi ter omogoča strpen pogovor strank brez prisile ali pritiska z namenom odprave nesoglasij med strankama in dosege izvensodne poravnave. Izvensodna odločitev o sporu je dokončna in je izvršilni naslov ter sta jo stranki dolžni izvršiti na način in v roku, ki je določen za izvršitev.

5.5 Metode izvensodnega reševanja sporov

V nadaljevanju na kratko naštevamo možne metode obravnavanja strank za dosego hitre in učinkovite izvensodne razrešitve spora. Upoštevati velja, da vseh možnih metod ni mogoče uporabiti tudi zaradi nepopolne zakonodaje na tem področju. Na podlagi zbranih dodatkov po mnenju Šporarja (2000, 12) ni prepogumno reči, da je skoraj polovica sporov, z obstojem profesionalne službe pa temu primerni večji delež, rešljiva na miren izvensodni način.

Metode:

1. Rešitev spora z razsoditvijo (adjudication)

Do mirnega reševanja sporov pride z odločitvijo razsodnika, s katero odloči v sporu (win/lose decision).

2. Uporaba arbitraže (arbitration)

Potem ko stranki predstavita dokaze, sledi odločitev razsodnika, ki sta ga izbrali stranki na podlagi njegovega znanja ali primernosti. Tudi postopkovna pravila izbereta stranki sami. V postopku praviloma ni pritožbe. Metoda klasične arbitraže ima dolgo zgodovino.

3. Postavitev zasebnega razsodnika (private tribunals)

Uporaba t. i. rent a judge pomeni, da stranke imenujejo razsodnika z izvršilno močjo.

4. Postavitev institucionalnega ombudsmana (ombudsperson)

Ombudsman, postavljen s strani organa ali institucije za reševanje sporov, preuči problem, išče rešitve in preprečuje konflikte. Zaradi ombudsmanove institucionalne odvisnosti, ne gre za pravo mediacijo. Tovrstno reševanje je uporabno zlasti v primerih, ko gre za tipske probleme, ki jih lahko takšen institut rešuje, pa je pomembna zagotovitev enakosti orožij obeh strank, kljub institucionalni vezanosti ombudsmana.

5. Predstavitev spora javnosti (fact finding)

Gre za postopek, v katerem svetovalac ob soglasju strank najprej poišče ustrezne informacije za rešitev spora ter nato objavi sporno zadevo javnosti, s čimer se dosega pritisk na stranke za rešitev spora. Glede na naravo sporov, ki jih predložijo stranke, je minimalni odstotek sporov takšne vrste, da je možno posredovanje z objavo v javnosti. Predpogoj je pripravljenost stranke in pa narava spora. Tovrstno reševanje sporov je primerno za reševanje sporov, kjer je druga stran bistveno močnejša, npr. pri državnih organih (v našem primeru), organih lokalnih skupnosti in nosilcih javnih pooblastil.

6. Pogajanja (negotiation)

Gre za pogajanja med strankami ali njihovimi predstavniki za doseganje rešitve spora ali bodočega razmerja. Želeni cilj je sporazum, ki je običajno izvršljiv. To metodo redno uporabljajo v drugem delu obravnavanja strank, ko z drugimi metodami že pride do soglasja, da stranke sploh želijo izvensodne rešitve spora. Če je soglasje o tem, potem je mogoče uporabiti to metodo in s pogajanja doseči želeni sporazum.

7. Mediacija (mediation)

Z metodo je predviden usmerjen pogovor med strankami s pomočjo neodvisnega svetovalca za doseg rešitve spora, želeni cilj je sporazum, ki je ponavadi izvršljiv; obstajajo različne oblike (prostovoljna, prisilna, preventivna, kurativna). Večino sporov je možno rešiti z mediacijo, če se stranki strinjata, da problem dejansko obstaja in da je rešljiv tudi na izvensodni način.

8. Konciliacija (conciliation)

Vsebuje posredovanje neodvisnega svetovalca za zblizanje interesov med strankami, poudarek je na ločenem delu s strankami v prvi fazi, da bi kasneje bolj napredovali npr. v mediacijskem procesu. To je najuspešnejša in najbolj primerna oblika reševanja sporov, še posebej v prvi fazi reševanja. Pomeni ločeno obravnavanje strank in pridobivanje podatkov, ki jih svetovalac potrebuje, da uspe stranki motivirati za kasnejši pogovor, če je ta potreben. Neredko je konciliacija končna metoda za mirno, izvensodno rešitev spora, saj stranki ne želita nadgraditi postopka z mediacijo.

9. Uporaba različnih metod (mixed processes)

Gre za sestavljen proces reševanja sporov s posameznimi elementi naštetih oblik mirnega, izvensodnega reševanja sporov. Najpogosteje v praksi svetovalac, tudi nevede in nehote, uporablja različne elemente prej naštetih metod, s katerimi ob pazljivi preučitvi interesov strank dosega hitro rešitev spora.

Uporaba prave metode za izvensodno rešitev spora zahteva posamezno obravnavo strank v skladu z naravo spora in možnostmi za rešitev spora na miren način.

6 SMISELNOST

Dolgoročno bi po mojem bilo smiselno uvesti zakon o izvensodnem (nadomestnem, alternativnem) reševanju sporov, če želimo odgovorno in kontrolirano uvesti izvensodno poravnavo kot resno in učinkovito možnost za reševanje sporov s področja davkov. Zakon bi bil predviden kot krovni za različne vrste alternativnih oblik mirnega reševanja sporov, medtem ko bi podzakonski akti znotraj zakona lahko urejali posebnosti posamezne oblike sporov. Tak zakon bi opredelil izrazoslovje, pogoje in način izvajanja modela, opredelil bi status institucije (npr. izvensodna poravnava ali poravnava znotraj sodišča) ipd.

Še pomembnejša kot sprejem zakona pa se mi v tem trenutku zdi predstavitev izvensodne poravnave kot take oz. vseh ostalih možnih alternativnih oblik izvensodnega reševanja sporov javnosti.

Posebnih kulturnih in tradicionalnih ovir za tak postopek v našem prostoru ne vidim, saj poravnava kot taka v zadnjem času pridobiva na vrednosti, v mislih imam predvsem poravnavo pred častnim sodiščem borze in izvensodno poravnavo v Predlogu Zakona o nadomestnem reševanju sporov in brezplačni pravni pomoči. Obe navedeni različici poravnave skupaj s postopki sta priloženi.

Nesmiselno bi bilo tudi t. i. uvažanje ali presajanje tujih, zlasti ameriških, izkušenj in modelov v naš pravni prostor. Vendar bi z upoštevanjem današnje situacije, s postopnim uvajanjem, predvsem pa z močno, s strani državnih organov, davčne in pravne stroke zasnovano promocijo in nenazadnje z poučenostjo davčnih zavezancev, izvensodna poravnava med DURS in davčnim zavezancem v nekaj letih lahko postala uveljavljen način za reševanje sporov, ki bi ga davkoplačevalci pogosto in raje izbrali.

Nenazadnje po načelu splošnosti ali splošne davčne obveznosti, ki zahteva, da morajo vsi občani (in tudi tujci, če bivajo pri nas) pod enakimi pogoji in v skladu s svojimi nematerialnimi možnostmi prispevati k zadovoljevanju javnih potreb. Davčna obveznost je torej splošna za vse, ki imajo ustrezno gospodarsko sposobnost plačevanja davkov. Po načelu splošnosti se nalaga davčno breme le tistemu, ki ima vsaj od zakona predpostavljeno davčno sposobnost, presegajočo določeni najmanjši davka prosti minimum dohodka, donosa ali premoženja. Rečemo lahko, da naj bi bili davki v sorazmerju z gospodarsko močjo davčnega zavezanca. Pri tistih, pri katerih zakon davčne sposobnosti sploh ne predstavlja, davčni dolg po tem načelu sploh ne nastane.

Kaj pa v primeru davčnega spora? Običajni sodni postopki so pogostokrat okorni, nerodni in zahtevajo veliko časa. Izvensodni pritožbeni postopki so prostovoljni alternativni postopki, ki omogočajo rezultate, ki niso popolnoma primerljivi s sklepi sodišča in zato niso nadomestilo za sodne procese.

Povečano število družbenoekonomskih razmerij, v katere vstopa sodobni človek sam ali prek svoje države, nesporno in logično prinašajo s seboj povečano število konfliktov in povečano potrebo po njihovem institucionalnem reševanju. Ti problemi so skupni vsem sodobnim državam in zato bi bilo zmotno misliti, da je vprašanje pravne varnosti in

učinkovitega sodstva zgolj naš, slovenski problem. V ta namen so v tujini že pričeli z uvajanjem izvensodne poravnave kot alternative reševanju sporov.

V našem slovenskem prostoru³⁸ bi se z izvensodno poravnavo kot alternativo sodnemu procesu:

- bistveno zmanjšal čas reševanja upravnega spora med državo in davčnim zavezancem, rešitev pa bi bila soglasna;
- zmanjšali stroški upravnega postopka, ki jih nosi država, saj bi bile sporne zadeve zaključene že na I. stopnji in to s sporazumom;
- zmanjšala tveganja za odškodnino (poleg glavnice tudi zamudne obresti) v primeru postopkovne ali strokovne zmote DURS-a, ki v takem primeru pripada davčnemu zavezancu in jo je prav tako dolžna poravnati država;
- bistveno povečala pripravljenost davčnih zavezancev, da vsaj delno poravnajo davčni dolg tudi zaradi strahu, da ne bi izgubili upravnega spora z državo, ker npr. za konkretno sporno zadevo pravosodna oblast še ni izdala ustreznega judikata, torej še ni sodne prakse na nekem davčnem področju;
- zmanjšali stroški izvedencev in svetovalcev davčnemu zavezancu, ki so jih ti dolžni poravnati v primeru, če upravni spor izgubijo;
- zmanjšala odgovornost davčnega inšpektorja kot delavca s posebnimi pooblastili in odgovornostmi, ki v praksi pogosto deluje pod pritiskom nekorektnega sistema in nadrejenih, saj mora po eni strani za državo pobrati čim več sredstev, po drugi strani pa je v primeru strokovnih dilem in nejasnosti prepuščen sam sebi in dejansko v končni fazi sam odloča v konkretni zadevi;
- visoke zamudne obresti, ki jih DURS obračunava davčnim dolžnikom v skladu z veljavno zakonodajo na tem področju, ob uporabi obrestno-obrestnega računa spremenile v nespodbudne tako za dolžnika kot tudi za državni proračun kot upnika. Ker so obresti nerazumno velike, postanejo neizterljive in vse pogosteje razlog za nezmožnost sklenitve poravnave med strankami, nazadnje pa razlog za prenehanje opravljanja dejavnosti – v veliki meri je ogrožen eksistenčni obstoj davčnega zavezanca.

Nujna bi bila torej uvedba znanega načela že iz rimskega prava, po katerem obresti nehajo teči, ko vsota za plačilo zapadlih neplačanih obresti, doseže glavnico.³⁹

Glede na pomembnost obravnavane davčne problematike, ki zadeva večino populacije v Sloveniji, bi morda res bilo smiselno razmisliti o uvedbi sprememb na tovrstnem področju.

³⁸ Vir: Pilinger, Maribor (osebna komunikacija, 10.12.2003).

³⁹ Več o tem v Hieng (2002, 82-85).

7 SKLEP

Izvensodna poravnava med davčnim zavezancem in davčno upravo prinaša zahtevo po novem, drugačnem razmišljanju v medsebojnih odnosih, v sporih, ki nastajajo in o načinu razreševanja teh sporov.

Zaenkrat v našem pravnem sistemu s področja davkov za izvensodno poravnavo pravne podlage še ni. Narava postopka poravnavanja je različna od tiste v civilno pravnem postopku. Medtem ko je namen civilnopravnega postopka doseči avtoritativno odločitev o spornem pravnem razmerju, je pri poravnavanju za vsebino sporazuma bistven prispevek strank z upoštevanjem njihove avtonomije.

Postopek poravnave, ki ni pridružen sodnemu, bi naj narekovalo spoštovanje določenih načel, ki so neločljivo povezana s pravico do sodnega varstva. Institut mora pri vodenju postopka poravnavanja upoštevati načela nepristranskosti, neodvisnosti, enakosti in pravičnosti.

Razreševanju konflikta kot glavnemu cilju poravnavanja, je namenjena večja vloga strank in poudarjena je tudi večja aktivnost iskanja za obe strani sprejemljivih pozicij.

Prerasti moramo tradicionalno gledanje strokovnjakov, pa tudi laikov, da je sodno reševanje spora edina možna alternativa. Ali kot pravi znani Anton Trstenjak: »V svoji organizacijski vnemi se Slovenec razvija v birokrata, navadno s slabšalnim pomenom, se pravi, v okostenelo uradovanje po predpisih. Ta naravnost v birokracijo nas tepe v upravljanju države.«⁴⁰

Gre za nov pogled in nov pristop k reševanju tovrstnih sporov, ki potrebuje za svojo dokončno uveljavitev daljši čas. Upajmo, da slovenska tradicionalna miselnost ne bo podlegla nazadnjaškemu argumentom za zavračanje novih rešitev, kot npr., da "čas za ljudi še ni dozorel" ipd. Treba je, da se dobre izkušnje in strokovne rešitve posredujejo javnosti, da se bodo davčni zavezanci lažje odločali za takšen način reševanja sporov.

V svoji avtobiografiji je Gandhi, ki je bil tudi pravnik, na enem mestu zapisal: »Bil sem neizmerno vesel. Naučil sem se prave pravne prakse. Naučil sem se aktivirati boljšo stran človekove narave in dospeti do src ljudi. Dojel sem, da je moja resnična funkcija v tem, da sem veliki del svojega časa med 20-letno odvetniško prakso, v več stotih primerih, namenil sklepanju poravnav. Pri tem nisem izgubil ničesar – niti denarja in prav gotovo ne moje duše«.

Težka pot dokazovanja zmotnosti odločbe s strani davčnega organa je za davčnega zavezanca marsikdaj občutljivo in bolečo področje. V moderni državi so nove zamisli nujne in predvsem dobrodošle na področju pobiranja davkov in vemo, da bi pripomogle k boljšemu in strpnejšemu življenju družbe.

⁴⁰ Trstenjak (1995, 163).

POVZETEK

Z davki in davčno službo se srečuje sleherni državljan Slovenije. To je za vse občutljivo področje, tako za državo, ki mora dobiti ustrezen vir prihodkov, kot za vse državljane, ki so z določenimi davščinami obremenjeni.

Zavezanec za dohodnino mora vložiti pri pristojnem davčnem organu napoved s podatki, ki so potrebni za odmero. Davčni organ ima krajevno in stvarno pristojnost za opravljanje nalog iz svojega delovnega področja. Davčni organ izda odločbo, ki je marsikdaj jedro spora.

Poslanstvo Davčne uprave Republike Slovenije je učinkovito pobiranje davkov v dobro države in njenih državljanov s korektnim odnosom do davčnih zavezancev.

Naš sistem stranki omogoča vlaganje pravnih sredstev pri organu odmere, v skrajni fazi pa je možnost vložitve tožbe na Upravno sodišče in na Vrhovno sodišče.

V Nemčiji je izvensodna poravnava pomožni pravni postopek, v anglosaksonskih deželah pa so izvensodni pritožbeni postopki prostovoljni alternativni postopki, ki omogočajo rezultate, ki niso popolnoma primerljivi s sklepi sodišča in zato niso nadomestilo za sodne procese.

Cilj tovrstnih postopkov je oskrbeti obe sprti strani s hitrim, poceni in lahkim načinom reševanja sporov.

Izvensodna poravnava je poravnava, ki je sklenjena zunaj sodišča.

V Sloveniji izvensodne poravnave kot alternative sodnemu procesu še ne poznamo.

Merila, katerim pri izvensodni poravnavi moramo zadovoljiti:

- enostavnost oz. preglednost (ang.: visibility); javnost mora vedeti za možnost pritožbe in razumeti postopek,
- dostopnost (ang.: accessibility); pot do pritožbe morajo imeti odprto vsi, ne glede na višino njihovih prihodkov, ljudje se ne smejo bati morebitnih posledic,
- hitrost (ang.: speed),
- objektivnost (ang.: impartiality); stranke v postopku morajo vedeti, da bo postopek pošten in objektiv,
- učinkovitost (ang.: effectiveness)

Izvensodna poravnava je pisna pogodba, s katero se stranki ob pomoči svetovalca dogovorita o načinu rešitve spora, če takšna poravnava ne nasprotuje moralnim pravilom in veljavnim predpisom.

Izvensodna odločitev o sporu je dokončna in je izvršilni naslov ter sta jo stranki dolžni izvršiti na način in v roku, ki je določen za izvršitev.

V Sloveniji bi uvedba izvensodne poravnave bistveno zmanjšala čas reševanja spora med državo in davčnim zavezancem, zmanjšala stroške: upravnega postopka, izvedencev in svetovalcev davčnemu zavezancu, manjša tveganja za odškodnino v

primeru izgube postopka, manjša odgovornost davčnega inšpektorja, DURS ne bi obračunavala toliko visokih zamudnih obresti itd.

Ključne besede: davčni zavezanec, Davčna uprava Republike Slovenije, davčni postopek, dohodnina, izvensodna poravnava, upravni spor, odločba, pritožba, Nemčija, Velika Britanija, ZDA, mediacija, ADR, prednosti in slabosti.

SUMMARY

Each citizen of Slovenia is facing taxes and tax services. This is a delicate question for both, the citizens and the state which has to get sufficient source of income.

The main purpose of Tax Office of Slovenia is effective tax collection for the good of the state and its citizens.

What about in the case of dispute?

Our system provides the customer with filing a complaint to The Administrative or The Supreme Court.

In Germany out-of-court dispute settlement is auxiliary legal process whereas in Anglo-Saxon countries it is handled as alternative procedure which is not the substitute for court trials. The main goal of such processes is to provide the opposite parties with fast, cheap and easy way of solving disputes.

The criteria which we have to acknowledge in out-of-court dispute settlements are as follows:

- simplicity and visibility; the public has to be aware of the possibility of complaint and fully understand the procedure,
- accessibility; the complaint has to be accessible to all the citizens,
- speed,
- impartiality,
- effectiveness.

Out-of-court dispute settlement is a written contract in which the opposite parties with the help of an adviser agree on the way of solving the dispute.

Out-of-court decision is final and the parties are obliged to carry it out.

The introduction of out-of-court dispute settlement in Slovenia would essentially shorten the time of solving the dispute between the state and the tax payer, furtheron it would lessen the risk of compensation if the process was lost, and it would decrease the costs of administrative procedure and tax payer's advisers.

Key words:

taxpayer, Tax Office of Slovenia, tax procedure, income tax, out-of-court dispute settlement, administrative dispute, written order, complaint, Germany, Great Britain, Slovenia, USA, mediation, ADR, advantages, disadvantages.

SEZNAM VIROV IN LITERATURE

1. *Abgabenordnung (AO)*. Sedmi del: Izvensodna poravnava. (online)
Dostopno na:
<http://www.datenschutz-berlin.de/recht/de/rv/fin/ao/index.htm>
[10. 10. 2003].
2. Banfi, Boštjan. 2002. Zunajsodni postopki za reševanje sporov v zvezi s finančnimi storitvami. *Bančni vestnik* 3: 9-12.
3. Berden, Andrej. 1997. Zakonodaja, sodstvo in pravna zavest. *Podjetje in delo* 6: 770-783.
4. Betetto, Nina. 2000. ADR – quo vadis?: z mednarodnega seminarja o nadomestnem reševanju sporov. *Pravna praksa* 1: 6-7.
5. Bošnjak, M. 1999. *Koncept restorativne pravičnosti*, magistrska naloga. Ljubljana: Pravna fakulteta.
6. Bukovec Martina. 2001. Davčni postopek: Uveljavljanje davčnega in carinskega dolga. *Pravna praksa* 25: 31-33.
7. Bukovec Martina. 2003. Vloga državnega pravobranilstva pri preprečevanju in mirnem reševanju sporov. *Pravna praksa* 2: 38-27
8. Červek, Samo. 1994. *Poravnalni postopek kot alternativni način reševanja gospodarskih sporov*, diplomska naloga. Maribor: Pravna fakulteta.
9. Čok, Prevolnik in Stanovnik. 1998. *Javne finance v Sloveniji*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
10. Davčni inštitut. 2000. *Davčna šola (Zbirka gradiv)*. Maribor.
11. EVROTERM, večjezični slovar izrazov Evropske unije, terminološka baza Sektorja za prevajanje Službe Vlade RS za evropske zadeve. (online)
Dostopno na: <http://www.gov.si/evroterm/> [10. 10. 2003].
12. Fišinger Maja. 2002. Davčni postopek: Dokaz z izvedenci v davčnem postopku. *Pravna praksa* 27: 8-10.
13. Hollatz, Alfred. 2003. Erlass von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis. *NWB* 31: 2375-2388.
14. Hieng Romana. 2002. O obrestih po novem. *IKS* 3: 82-85.
15. Galič, Aleš. 2000. Sodiščem pridružene oblike alternativnega reševanja sporov v ZDA. *Ovetnik* 8: 6-10.

16. Jerovšek, Tone. 2001. *Predpisi o upravnem sporu*. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
17. Kobal, Aleš. 1999. *Finančno pravo in javne finance*. Maribor: Pravna fakulteta.
18. Kerčmar, Sebastjan. 1999. Davki: stroški davčnega postopka, uvedenega po uradni dolžnosti. *Pravna praksa* 448: 12-14.
19. Kreft, Volker. 1997. *Steuerrecht – schnell erfasst*. Heideberg: 2. Auflage, Springer Verlag.
20. Kukec, Bojan. 1999. Izvensodno reševanje sporov. *Pravna praksa* 30/31:17-18.
21. Lavrenčič, Jernej. 2000. Izvensodno reševanje potrošniških sporov. *Podjetja in delo* 6: 1417-1425.
22. Ljujić, Borivoje. 1998. *Davki in prispevki*. Ljubljana: Bonex založba.
23. Marinovič, Danilo. 1999. Nekatera vprašanja izvajanja pravil davčnega postopka in zagotavljanje enakopravnosti strank v posebnem upravnem postopku. *Podjetja in delo* 8: 1582-1589.
24. Nolan-Haley, Jacqueline. 1992. *Alternative dispute resolution*. St. Paul, Minn.: West publishing company.
25. Olšaj, Biserka. 1997. Pritožba zoper odločbo o odmeri dohodnine in upravni spor. *Pravna praksa* 374: 19-20.
26. Pernek, Franc. 1997. *Finančno pravo in javne finance*. Maribor: Pravna fakulteta.
27. Pernek, Franc. B. Škof, A. Kobal in U. Rožič. 2001. *Finančno pravo in javne finance, posebni del*. Maribor: Pravna fakulteta.
28. Potočnik, Dušan. 2001. Pravice davkoplačevalcev v Sloveniji v primerjavi s pravicami davkoplačevalcev v tujini. 2. letna konferenca davčnikov, zbornik referatov. *Slovenski inštitut za revizijo*: 55-73.
29. Prek, Miro. 1996. *Davčni predpisi z uvodnimi pojasnili*. Lesce: Oziris
30. Puharič, Krešo. 2000. Alternativne oblike reševanja sporov. *Podjetja in delo* 6: 1410-1416.
31. Riskin L., Leonardo. Westbrook, James E.. 1993. *Dispute resolution and Lawyers*. St. Paul, Minn.: West publishing company.
32. *Slovar slovenskega knjižnega jezika (SSKJ)*. 1998. Ljubljana: DZS.

33. Stanovnik, Tine. 1998. *Javne finance*. Ljubljana: Impresum Ekonomska fakulteta.
34. Strojin, Gregor. 1998. Ob ustanovitvi Ustavnega sodišča RS. *Pravna praksa* 392: 24-25
35. Šetinc Tekavec, Martina. 2002. *Mediacija: sporazumno reševanje sporov v teoriji in praksi*. Tržič: Učila.
36. Šinkovec, Janez. Tratar, Boštjan. 2002. *Zakon o davčnem postopku s komentarjem*. Lesce: Oziris.
37. Škof, Bojan, in Aleš Kobal. 1999. Dohodninska osnova v Sloveniji in nekaterih drugih državah. *Podjetje in delo* 8: 1608-1625.
38. Škof, Bojan, in Aleš Kobal. 2000a. Dohodnina z vidika subjekta obdavčitve. *Podjetje in delo* 3: 500-516.
39. Škof, Bojan, in Aleš Kobal. 2000b. Dohodninska osnova v Sloveniji in nekaterih drugih državah. *Podjetje in delo* 8: 1608-1625.
40. Šporar, Primož. 1999. Predlog zakona o nadomestnem reševanju sporov in brezplačni pravni pomoči. *Pravna praksa* 27/28: 15-17.
41. Šporar, Primož. 2000. Metode mirnega reševanja sporov. *Pravna praksa* 4: 26.
42. Trstenjak, Anton. 1995. *Slovenska poštenost*. Ljubljana.
43. Trstenjak, Mojca. 2001. *(Alternativno) Reševanje mednarodnih gospodarskih sporov*. Maribor: Pravna fakulteta.
44. *Uradni list RS*. 71/93, popr. 2/94, 7/95 in 44/96. Zakon o dohodnini.
45. *Uradni list RS*. 18/96, 36/96 in 87/97. Zakon o davčni službi.
46. *Uradni list RS*. 29. 10. 2003. 105: 14639-14641.
47. *Ustava Republike Slovenije*. 1991. Celje: Mavrica.
48. *Zakon o splošnem upravnem postopku s komentarjem*. 2001. Ljubljana: GV Založba.

PRILOGA 1

UPORABLJENE KRATICE

ADR – Alternative dispute resolution

AO – Abgabenordnung

DURS – Davčna uprava Republike Slovenije

IRS – Inland Revenue Service

ZDavP – Zakon o davčnem postopku

ZDoh – Zakon o dohodnini

ZUP – Zakon o upravnem sporu

PRILOGA 2

Pravila in postopki poslovanja Ljubljanske borze, d.d., september 1999

249. do 264. člen XV. Poglavlja (Organizacija in postopek pred častnim razsodiščem borze)

Posredovalni postopek

249. člen

1. Posredovanje je zaželeno oblika reševanja sporov.
2. vsak spor iz pristojnosti razsodišča se lahko predloži v posredovanje posredniku posamezniku.

250. člen

Posredovalni postopek se začne in izpelje pri razsodišču na predlog stranke, ne glede na obstoj ali veljavnost dogovora o razsodišču, če se nasprotna stranka s takim postopkom strinja.

Predlog za začetek

251. člen

1. Predlog za začetek posredovalnega postopka vloži stranka, ki želi posredovanje pri razsodišču v obliki zahteve za posredovanje. V tej na zgoščen način opiše vsa pomembna dejstva in okoliščine spora ter namen zahteve za posredovanje.
2. Zahtevi za posredovanje je stranka dolžna priložiti dokazilo o vplačilu zneska, ki predstavlja predpogoj za začetek postopka posredovanja v skladu s tarifo razsodišča.

252. člen

1. Po prejemu zahteve iz prejšnjega člena sekretar razsodišča pozove nasprotno stranko, da se o zahtevi izjasni v roku 15 dni.
2. če nasprotna stranka posredovalnemu postopku nasprotuje oziroma se v postavljenem roku o zahtevi ne izjavi, se šteje, da posredovalni postopek ni uspel, ter o tem sekretar razsodišča obvesti stranko, ki je zahtevo za posredovanje vložila.

Imenovanje posrednika

253. člen

1. Če se nasprotna stranka s postopkom posredovanja strinja in stranki sporazumno ne predlagata drugače, imenuje posrednika predsednik razsodišča.
2. Posrednik imenuje izmed razsodnikov liste.

Naloge posrednika

254. člen

1. Posrednik pozove stranki, da v določenem roku postavita svoje navedbe, trditve in dokaze.
2. Posrednik vodi celoten postopek od svojega imenovanja dalje po lastni presoji, upoštevaje načela nepristranosti, enakosti, pravičnosti in zaupnosti.

Zaključek posredovanja

255. člen

1. Postopek posredovanja je zaključen, ko posrednik ugotovi, da je stanje stvari v zadostni meri razčiščeno, ter sestavi pisni predlog poravnave in pozove stranke, da ga podpišejo skupaj z njim.
2. Stranke lahko zahtevajo, da poravnava izide v obliki arbitražne odločbe.

256. člen

Posredovalni postopek se konča:

- ko stranki podpišeta poravnavo oz. ko izide odločba razsodišča;
- ko posrednik pisno sporoči predsedniku razsodišč, da postopek posredovanja ni uspel;
- ko katerakoli od strank postopka obvesti posrednika, da ne želi nadaljevati postopka.

Narava posredovalnega postopka

257. člen

1. Posredovalni postopek je zaupne narave, kar je dolžan spoštovati vsakdo, kdor v njem kakorkoli sodeluje.
2. Če se strankam ne uspe poravnati, se šteje, da posredovalni postopek ni uspel. Izjave strank, ki so podane v neuspelem posredovalnem postopku v isti zadevi med istima strankama za morebitni postopek pred razsodiščem se štejejo za neobstoječe, razen če se stranke ne dogovorijo drugače.
3. Posrednik ne more nastopati kot razsodnik, zastopnik, svetovalec, pooblaščenec, priča, izvedenec ali kako drugače, v sodnem, upravnem ali arbitražnem postopku v sporu, ki se nanaša na spor, ki je bil predmet poravnalnega postopka, razen če se stranke ne dogovorijo drugače.

Plačilo pologa

258. člen

1. Predpogoj za začetek posredovalnega postopka je popolno plačilo pologa, ki ga določi sekretar razsodišča na podlagi tarife razsodišča.
2. Polog lahko vplača tudi samo ena od strank, pri čemer se vplačani polog šteje za stroške postopka in deli usodo dokončne razdelitve stroškov postopka med stranke.
3. Če plačani polog ne zadostuje za dokončanje postopka, se stranke pozovejo, da vplačajo dodatna sredstva. Dodatna sredstva se štejejo za polog in zanje veljajo vsa pravila, ki se uporabljajo glede prvega pologa.
4. Stranke nosijo stroške posredovalnega postopka po enakih delih, razen če poravnava ali odločba razsodišča ne odločata drugače.

Stroški postopka, tarifa

259. člen

1. Sekretar razsodišča na podlagi predloženih zahtevkov določi znesek pologa, ki bo pokrival stroške postopka pred razsodiščem v skladu s tarifo, ki jo na predlog uprave določi nadzorni svet borze.
2. Sekretar razsodišča lahko pogojuje potek oz. nadaljevanje postopka s plačilom celotnega ali delnega pologa razsodišču.

3. Polog plačajo stranke praviloma po enakih delih, kar pa ni ovira, da lahko vsaka stranka plača celoten polog, ki ga določi sekretar, če nasprotna stranka ne plača svojega dela. Tako plačani polog se šteje za stroške postopka ter se po načelih uspeha oz. krivde po koncu postopka obračuna strankam postopka pred razsodiščem,
4. Če polog ni plačan v roku 15 dni, odkar sekretar pozove k stranki k plačilu, se šteje tožba oz. nasprotna tožba za umaknjeno.

260. člen

1. Za stroške postopka pred razsodiščem se štejejo tudi honorarji razsodnikov, administrativni stroški razsodišča, stroški in izvedenine izvedencev, prič, strank postopka ter plačilo njihovih pooblaščenecv.
2. O stroških postopka odloči hkrati z odločbo o glavni stvari senat, ki odloča ter določi, katera stranka nosi oz. v kakšnem razmerju stranke nosijo stroške postopka.

Izdaja odločbe

261. člen

Odločba razsodišča se šteje za izdano, ko jo podpišejo vsi člani senata.

262. člen

Rok za izdajo odločbe znaša 30 dni po končani glavni obravnavi.

Vročitev odločbe strankam

263. člen

Ko je odločba izdana, jo sekretar razsodišča pošlje strankam. Sekretar lahko pogojuje vročitev odločbe s tem, da mora stranka pred vročitvijo poravnati njej pripadajoče stroške postopka v znesku, določenem v končni odločbi.

264. člen

Stranke postopka pred razsodiščem se zavežejo, da bodo dokončno odločbo razsodišča upoštevale ter jo izvršile. Na odločitev razsodišča ni pritožbe, razen izpodbojne tožbe pred sodiščem v primerih, ki jih določa ZPP.

PRILOGA 3

Iz Predloga Zakona o nadomestnem reševanju sporov in brezplačni pravni pomoči, Poročevalec Državnega zbora, št. 73/99 z dne 15. 10. 1999

Ta zakon ureja nadomestno reševanje sporov, nudenje brezplačne pravne pomoči in delovanje službe pravne pomoči.

Namen in oblika nadomestnega reševanja sporov, ki jih določa ta zakon, je razbremeniti sodišča ter strankam zagotoviti možnost hitrejšega in cenejšega reševanja sporov.

III. del: IZVENSODNA PORAVNAVA

7. člen

izvensodna poravnava po tem zakonu je pisna pogodba, s katero se stranki, ob pomoči svetovalca, dogovorita o načinu rešitve spora.

Stranki lahko skleneta izvensodno poravnavo, če takšna poravnava ne nasprotuje moralnim pravilom in veljavnim predpisom.

Izvensodno poravnavo lahko stranki skleneta v obsegu, ki zajema celotno sporno zadevo ali le njen posamezni del.

8. člen

Svetovalec na podlagi zbranih podatkov sestavi predlog izvensodne poravnave in povabi stranke na razgovor, na katerem jim predlog predstavi ter jih pozove, da na predlog podajo svoje pripombe in predloge.

Svetovalec strankam predstavi prednosti izvensodne poravnave in jih usmerja ter vodi pri njeni sklenitvi ter omogoča strpen pogovor strank brez prisile ali pritiska, z namenom odprave nesoglasij med strankama in dosege izvensodne poravnave.

Svetovalec je dolžan skrbeti, da je postopek hiter, učinkovit in brez nepotrebnega zavlačevanja.

Če svetovalec in stranke ugotovijo, da izvensodne poravnave ni mogoče skleniti, se lahko dogovorijo za izdajo pravnomočnega priporočila. Izvedbo izvensodne odločitve o sporu ali končajo postopek nadomestnega reševanja sporov.

Na podlagi pripomb in predlogov strank svetovalec oblikuje končno besedilo izvensodne poravnave v pisni obliki in ga prebere strankam.

Besedilo izvensodne poravnave mora obvezno vsebovati navedbo strank, opis sporne zadeve vsebine dosežene izvensodne poravnave, ime in priimek svetovalca in podpis strank ter svetovalca.

Svetovalec lahko, če je to potrebno, pred podpisom izvensodne poravnave za mnenje zaprosi komisijo, ki poda neobvezno mnenje, o čemer svetovalec obvesti stranke.

Svetovalec je na izvršljivost izvensodne poravnave dolžan stranke opozoriti pred njihovim podpisom. Če se stranke z besedilom strinjajo, ga podpišejo.

Tako sklenjena izvensodna poravnava je dokončna in je izvršilni naslov.

Vsaka stranka prejme po en izvod izvensodne poravnave, izvod pa ostane v arhivu pisarne za pravno pomoč.