REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

Župančičeva 3, p.p.644a, 1001 Ljubljana

Številka: 013-32/2020/23
Datum: 31. 3. 2021

Zaključno poročilo Sveta za nadgradnjo davčnega sistema

Marec 2021

Vsebina

1. Zaključno poročilo delovne skupine za pripravo ukrepov na področju posredne obdavčitve 3

2. Končno poročilo delovne skupine za pripravo ukrepov na področju obdavčitve dohodkov pravnih oseb 7

PRILOGA 1: Predlogi delovne skupine za pripravo ukrepov na področju obdavčitve dohodkov pravnih oseb z argumentacijo 12

LISTA A 12

LISTA B 28

PRILOGA 2: Predlogi, ki niso dobili zadostne podpore 30

3. Poročilo delovne skupine za pripravo ukrepov na področju davčnega postopka in finančne uprave 31

4. Končno poročilo delovne skupine za pripravo ukrepov na področju obdavčitve dohodkov fizičnih oseb ter prispevkov za socialno varnost 41

5. Končno poročilo delovne skupine za pripravo ukrepov na področju obremenitve premoženja, dediščin in daril 48

Predlog sprememb Zakona o davku na promet nepremičnin (ZDPN-2) 48

Prenova sistema obdavčitve nepremičnin 56

Prenova sistema obdavčitve dediščin in daril 69

PRILOGA 1: Ločeno mnenje člana delovne skupine mag. Marka Novaka 90

PRILOGA 2: Povzetek odločba nemškega ustavnega sodišča o neustavnosti sistema vrednotenja nepremičnin za davčne namene 92

1. Zaključno poročilo delovne skupine za pripravo ukrepov na področju posredne obdavčitve

Koliko članov je sodelovalo v delovni skupini na področju posredne obdavčitve »skupina Wakounig/Brezovnik«
14

5 zunanjih članov – predstavniki strokovne javnosti (vključno z vodjo skupine) in sicer: Heinzer, Zupančič, Prislan, Tokič, Wakounig (vodja skupine)

9 predstavnikov ministrstva za finance (MF) ter finančne uprave Republike Sovenije (FURS) vključno z namestnikom vodje in sicer: Brezovnik (namestnik vodje), Tovornik, Šolar Naglič, Kralj, Radunovič, Potočnik, Gregorič (MF) ter Ocvirek, Kvenderc (FURS)

Koliko sestankov/sej je izvedla delovna skupina za pripravo ukrepov na področju posredne obdavčitve?

Skupina se je sestala **osemkrat**, in sicer 22.12.2020, 5.1.2021, 19.1.2021, 26.1.2021, 16.2.2021, 2.3.202, 9. 3. 2021 ter 16. 3. 2021. Seje so potekale izključno preko videopovezave. Dodatno so razgovori in razprave med posameznimi člani potekali po elektronski pošti. Po telefonu oz. elektronski pošti so (izven omenjenih mitingov) bila med vodjo in namestnikom vodje delovne skupine dodatno še opravljena usklajevanja organizatorične ter vsebinske narave.

Vsebina in potek mitingov:
Delo je primarno potekalo po **elektronski poti**, ministrstvo za finance je pripravilo podlage in jih razposlalo članom skupine.

Informacije o sestankih ožje skupine:
Vodja skupine je člane delovne skupine sproti informiral o poteku in vsebini sej ožje skupine.

Obdelane teme na sejah:

- v skupini bilo podanih **35 predlogov**
- delo je bilo skrčeno na 9 predlogov (tudi glede na ozko časovnico)
- skupina je vzporedno obravnavala tudi dolgoročne predloge sistemske narave z namenom priprave prve analize in podaje priporočil in usmeritev za nadaljnje delo v prihodnje pri pripravi zakonodajnih sprememb
- delo v skupini je bilo vzpostavljeno tako, da so člani skupine (primarno predlagatelji sprememb) pri predlogh morali opisati dodano vrednost predlagane spremembe oz poenostavitve, pravtako ovrednotiti korist predloga, možne težave in rizike uresničitve predloga ter pristojnost organa za uresničitve in kdaj se pusti predlog izpeljati/uresničiti (kratkoročno/srednjeročno/dolgoročno)

Razprave v okviru delovne skupine so se osredotočile v **prvi vrsti na predloge, za katere je bilo ocenjeno, da jih je mogoče izpeljati/uresničiti kratkoročno**.

Vzporedno z delom delovne skupine, je Ministrstvo za finance pripravljalo tudi predlog sprememb Zakona o davku na dodano vrednost. Predvideno je, da naj bi bil zakon sprejet in uveljavljen **še v letu 2021**.

Na podlagi opravljenih razprav v delovni skupini, so bili tako v zakon vključeni naslednji predlogi:

- **odprava obveznosti predhodne oddaje** priglasitve davčnemu organu za nekatere osebe, ki niso osebe javnega prava, da lahko uveljavljajo oprostitev plačila DDV iz naslova opravljanja oproščenih dejavnosti v javnem interesu (črtanje 2. odstavka 43. člena ZDDV-1);

- **možnost odbitka DDV** za osebna vozila, z motorjem **brez izpustov CO2,** namenjena za opravljanje dejavnosti davčnega zavezanca (nov 66.b člen ZDDV-1);

- **opredelitev pravice** do odbitka DDV že v davčnem obdobju, v katerem je nastala obveznost za obračun DDV, če razpolaga z ustreznimi dokumenti (sprememba 6. odstavka 67. člena ZDDV-1);

- **odprava obveznosti** identifikacije za namene DDV za davčne zavezance, **ki nimajo sedeža v Sloveniji**, kadar je prejemnik dobave davčni zavezanec, identificiran za namene DDV v Sloveniji (sprememba 3. odstavka 76. člena ZDDV-1),

- **opisna opredelitev vsebine obračuna DDV** v zakonu, ter pooblastilo ministru, da podrobnejšo vsebino opredeli minister, pristojen za finance. V okviru tega pooblastila, bo v podzakonskem aktu prav tako opisno podrobneje opredeljena vsebina obračuna DDV, ne bo pa več predpisana sama oblika obrazca ampak le obvezni podatki, ki se zahtevajo za obračun DDV (sprememba 87. člena ZDDV-1).

Dodatno pa sta bila v okviru delovne skupine obravnavana in v predlog zakona vključena **tudi naslednja** predloga, ki prvotno nista bila identificirana s strani delovne skupine:

- **odprava obveznosti izdaje računa končnim potrošnikom** v papirni obliki, razen v primeru izrecne zahteve končnega potrošnika (sprememba 81. člena ZDDV-1) ter

- **odprava praga 7.500 evrov** za obvezno vključitev v sistem DDV za davčne zavezance iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti.

Na podlagi podanih predlogov in opravljene razprave v okviru delovne skupine pa **bo ali pa je v določenih primerih FURS že prilagodil pojasnila in obrazložitve na svojih spletnih stran**eh oziroma bo izvedel nadgradnjo informacijske podpore, za namenom:

- **pojasnitve pravil vročanja** odločb tujih davčnih organov preko sistema eDavki

- **administrativna pomoč FURS** davčnim zavezancem v primeru prepoznega poročanja o opravljanju storitev.

V okviru delovne skupine pa je bila dodatna pozornost namenjena obravnavi tudi **naslednjih** predlogov:

- **Skrajšanje in poenostavitev postopkov dodelitve ID DDV številke davčnim zavezancem** – v okviru delovne skupine je bilo zaključeno, da je FURS odziven in da praviloma zavezanci pridobijo ID DDV številko v dveh dneh. Da pa je z vidika delovanja

sistema DDV ključno, da se pred podelitvijo ID DDV številke opravijo osnovna preverjanja davčnega zavezanca, z namenom preprečevanja in omejevanja davčnih goljufij v okviru sistema DDV. V primeru dodatnih preverjanj je čas, potreben za izdajo DDV številke, podaljšan. FURS naj preveri pravila in postopke dodatnega preverjanja, da bo to izvedeno le v utemeljenih primerih.

- **oblikovanje posvetovalnega telesa z namenom izmenjave mnenj in pobud na davčnem področju**, med predstavniki davčnega organa in davčnih zavezancev. Ugotovljeno je bilo, da je takšno telo že oblikovano v Republiki Avstriji, se tam obneslo že par desetletij in da lahko služi kot primer dobre prakse. Za vzpostavitev takšnega organa ni potrebna posebna zakonodajna ureditev ampak je to mogoče že v okviru obstoječe zakonodaje, pri čemer pa se takšno telo ne bi nanašalo le na področje DDV, ampak na celotno davčno področje, zato je primerna tudi širša obravnava glede oblike in vsebine takšnega telesa. Delovna skupina vsekakor podpira oblikovanje takšnega posvetovalnega telesa.

- **uvedba informativnega obračuna DDV**. Delovna skupina je na več sestankih obravnavala zamisel uvedbe informativnega obračuna DDV. Strinja se, da je predlog zanimiv in potreben nadaljnje obravnave in diskusije, z vidika opredelitve zaželenega cilja in koristi za davčne zavezance in davčni organ. V tem trenutku člani delovne skupine ne vidijo prednosti vpeljave takšnega sistema za davčne zavezance. Bi pa bila primerna nadaljnja obravnava tega predloga v prihodnje, ko bo več jasnega na področju uvedbe in delovanja sistema e-računov ter prenove DDV sistema na ravni EU v povezavi z komunikacijo Evropske komisije »DDV v digitalni dobi«. Evropska komisija je napovedala predložitev zakonodajnih predlogov za spremembo in ureditev čezmejnega in potencialno tudi domačega poročanja o vseh opravljenih transakcijah davčnih zavezancev (poročanje na osnovi transakcij) v začetku leta 2022, pri čemer podrobnosti predloga še niso poznane. Na podlagi napredka na teh področjih pa bi bilo primerno v prihodnje ponovno opraviti poglobljeno razpravo o možnostih uvedbe informativnega obračuna DDV.

Sklepno lahko podamo ugotovitev, da so v fazi realizacije bodisi v okviru zakonodajnih predlogov bodisi prilagoditev poslovanja na strani FURS **praktično vsi v okviru delovne skupine obravnavani predlogi za spremembe davčnega sistema**, opredeljeni kot **kratkoročni** predlogi. Dodatno pa so bili naslovljeni tudi preostali predlogi in tudi nekateri izmed teh preostalih ukrepov so že v fazi realizacije.

Potek dela v skupini:

Za uspešno opravljeno delo v skupini (kljub ozki časovnici) se dodatno pusti še navesti:

- homogenost skupine
- struktura skupine (zunanja ter notranja eskpertiza)
- visok nivo diskuzijske kulture (vsak član skupine je imel dovolj časa na voljo, da je prezentiral/objasnil svoje predloge)
- feedback, da je bila obširna komunikacija znotraj skupine ključnega pomena (vsa stališča so se lahko detajlirano obravnavala)
- za delo se je zelo obneslo, da so se predlagatelji pri predlaganju konkretnih predlogov morali razjasniti tudi o tem, kako ocenijo korist predlagane spremembe, kje vidijo možne težave/rizike predlagane spremembe oz poenostavitve in kdo je pristojen za uresničitev predlogov (zakonodajalec, upravni organ itd)
- pravtako so morali člani skupine oceniti, ali so predlogi uresničljivi kratkoročno, srednjeročno oz dolgoročno

Zaključek: MF/FURS sta v okviru delovanja delovne skupine nudili vsaki možni suport, tako da se je delo lahko izvedlo v okviru predvidene (ozke) časovnice.

2. Končno poročilo delovne skupine za pripravo ukrepov na področju obdavčitve dohodkov pravnih oseb

ČLANI SKUPINE:

- predstavniki strokovne javnosti: dr. Marijan Kocbek (vodja skupine), dr. Marjan Odar, dr. Mateja Drobež Tomšič, mag. Saša Jerman, Aleksander Štefanac, Petra Mlakar, mag. Andreja Bajuk Mušič;
- predstavniki Ministrstva za finance: mag. Petra Istenič (namestnica vodje), Larisa Eva Ramovš, mag. Tadeja Rupnik (Sektor za sistem obdavčitve dohodkov in premoženja); mag. Marko Potočnik (Sektor za analize in koordinacijo davčne politike);
- predstavnica Finančne uprave Republike Slovenije: Patricija Pergar (vodja Sektorja za obdavčitev dohodkov).

METODE DELA:

Skupina je imela sestanke dne 21. 12. 2020, 12. 1. 2021, 26. 1. 2021, 2. 2. 2021 in 16. 2. 2021. V skladu z varnostnimi ukrepi so sestanki potekali po videokonferenčni povezavi s pomočjo aplikacije Microsoft Teams. Delo skupine je bilo v pretežni meri osredotočeno na podajo konkretnih predlogov predstavnikov strokovne javnosti. Podane predloge so člani delovne skupine ocenili s točkami od 0 do 5. Predlogi, ki so prejeli več od 2,5 do vključno 2,7 točk so bili uvrščeni na listo B. Predlogi s točkami od 2,8 do 5 pa so bili uvrščeni na listo A. Predloge z manj kot 2,5 točkami skupina ni obravnavala in so navedeni v prilogi 2.

CILJ DELOVNE SKUPINE:

Priprava usmeritev oziroma priporočil, ki bodo zakonodajalcu služile kot pripomoček pri oblikovanju zakonodajnih predlogov na področju obdavčitve dohodkov pravnih oseb.

ANALIZA STANJA NA PODROČJU OBDAVČITVE PRAVNIH OSEB:

Obdavčitev dohodkov pravnih oseb ureja Zakon o davku od dohodkov pranih oseb (Uradni list RS št. 117/06 in naslednji, v nadaljevanju: ZDDPO-2), ki sistemsko ureja obdavčitev dohodkov pravnih oseb, tj. dohodkov pravnih oseb domačega in tujega prava (rezidentov in nerezidentov). Z davčno reformo v letu 2006 je bil določen sistem obdavčitve dohodkov pravnih oseb, ki je prvenstveno konkurenčen, ob tem pa predvsem enostaven, pregleden, enoten za vse zavezance (tako domače kot tuje), ima čim manj izjem in zavezancem ne povzroča dodatnih administrativnih bremen.

Davčna pravila v zvezi z določanjem davčne osnove v načelu sledijo računovodskim pravilom, davčna osnova je široka z malo izjemami. Odstop od določanja prihodkov in odhodkov po računovodskih pravilih je narejen izjemoma, če je nujno za zasledovanje davčnih ciljev (primeroma nepriznavanje določenih odhodkov). Davčna osnova se zmanjšuje tudi zaradi uveljavljanja davčnih olajšav in dopuščanja prenosa izgube v prihodnja obdobja.

V ZDDPO-2 so določena tudi pravila proti izogibanju davkom. Splošna nominalna stopnja obdavčitve je 19 %. Stopnja obdavčitve dohodkov na viru pa 15 %.

MEDNARODNI VIDIK OBDAVČITVE PRAVNIH OSEB:

Mednarodni vidik obdavčitve dohodkov pravnih oseb je bil pred finančno krizo v letu 2008 osredotočen na ukrepe, ki vodijo k odpravi ovir pri čezmejnem poslovanju. Slednji vidik se je spremenil po finančni krizi, ko so države morale reševati posamezna podjetja z davkoplačevalskim denarjem. Reševanje podjetij je v širši javnosti sprožilo razprave o obdavčitvi, ki bi morala slediti ekonomski vsebini, torej, da se davki plačajo tam, kjer se ustvari dodano vrednost. V tem okviru je OECD/G20 v letu 2013 oblikovala projekt Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), katerega namen je bil pripraviti mednarodna pravila, ki bi preprečila ne samo zmanjševanje davčne osnove držav ampak tudi prenos dobička v davčne oaze. Rezultat projekta je bilo 15 sklopov različnih ukrepov v letu 2015, na projektu pa so sodelovale tako države v razvoju kot tudi razvite države. EU je ta OECD/G20 pravila nadgradila in jih vključila v dve direktivi, in sicer Direktivo Sveta (EU) 2016/1164 z dne 12. julija 2016 o določitvi pravil proti praksam izogibanja davkom, ki neposredno vplivajo na delovanje notranjega trga (ATAD direktiva) in Direktivo Sveta (EU) 2017/952 z dne 29. maja 2017 o spremembi Direktive (EU) 2016/1164 v zvezi s hibridnimi neskladji s tretjimi državami. Direktivi določata različne ukrepe namenjene preprečevanju praks izogibanja davkom. Evropska komisija je tudi prenovila oziroma posodobila predlog direktive o skupni davčni osnovi in predlog direktive o skupni konsolidirani davčni osnovi in ju dala v ponovno razpravo. V letu 2018 je bilo prepoznano, da tako BEPS ukrepi, kot tudi ukrepi ATAD direktive še vedno omogočajo, da določene transakcije, predvsem transakcije vezane na digitalno ekonomijo, niso oziroma niso v zadostni meri obdavčene. Zato je bil na ravni OECD zastavljen širši projekt vezan na izzive obdavčitve digitalne ekonomije. Tekom razprave o obdavčitvi digitalne ekonomije se je fokus z obdavčitve digitalnih velikanov premaknil na razpravo o drugačnem urejanju pravice do obdavčitve na mednarodni ravni, kakor tudi na določitev minimalnega (efektivnega) obdavčenja na globalni ravni.

Navedena dejstva, vezana na mednarodni okvir obdavčitve dohodkov pravnih oseb, bodo relevantna tudi v post Covid-19 obdobju, v katerem bo najprej pomembno okrevanje in obnova gospodarstva, vključno z razdolžitvijo držav in financiranjem prehoda na zeleno gospodarstvo. Po prioritetni obnovi, tako tudi OECD, pridejo na vrsto tudi fiskalni ukrepi.

RAZPRAVA SKUPINE:

Razprava, opravljena na sestankih, se lahko razdeli v naslednje vsebinske sklope:

1. Davčne olajšave in nominalna davčna stopnja:

Predlogi, podani s strani predstavnikov strokovne javnosti, glede davčnih olajšav so raznovrstni – gredo v smeri od ukinjanja davčnih olajšav, do spreminjanja obstoječih olajšav ter do širjenja obstoječih davčnih olajšav. Navedeni predlogi se povezujejo s splošno davčno stopnjo oziroma konkretneje, ob zniževanju oziroma črtanju olajšav naj se zniža davčna stopnja, predlagano na 15 %. Predstavniki strokovne javnosti so v določeni meri mnenja, da so olajšave nepoštene, saj jih ne morejo koristiti vsi zavezanci. Skupni imenovalec predstavnikov strokovne javnosti, vezan na davčne olajšave in nižanje davčne stopnje, je, da je potrebno oba ukrepa presojati skupaj. Torej manj davčnih olajšav v povezavi z nižjo davčno stopnjo.

Predstavniki Ministrstva za finance dodatno menijo, da je pri spreminjanju davčnih olajšav potrebno upoštevati širši vidik. Določanje in odpravljanje davčnih olajšav je (občutljivo) politično in strokovno vprašanje. Davčne olajšave so v sistemu davka od dohodkov pravnih oseb določene kot podporni ukrepi drugim politikam v Sloveniji. Veljavne olajšave v ZDDPO-2 se lahko označijo kot olajšave z vsebino, to je, da se navezujejo na aktivnost, na zaposlene, na sredstva, na RR dejavnost. V sistemu ZDDPO-2 so bile davčne olajšave zgodovinsko deležne več sprememb in različnih pristopov, vključno, da so bila uvedena prehodna obdobja, ko se je

njihov obseg ožil. Dejstvo, ki ni zanemarljivo, je, da imajo nekatere olajšave v sistemu dolgo tradicijo, kot npr. olajšava za donacije in olajšava za zaposlovanje invalidov.

Primerjalno pravno imajo več (raznovrstnih) olajšav v svojih sistemih države v razvoju kot razvitejše države. Davčne olajšave načenjajo nevtralnost davčnega sistema, vplivajo na prerazporeditev dohodkov in na javnofinančne prihodke. Njihov vpliv na višino efektivne obdavčitve je lahko znaten.

Skupina se strinja, da je upoštevanje navedenega in priprava analiz smer, ki je smiselna pri odločanju o odpravi, spreminjanju ali širitvi (veljavnih) davčnih olajšav. Cilji in nameni davčne politike, povezano z drugimi politikami, so pri odločitvah o davčnih olajšavah nujni zaradi vsakokratne transparentnosti in kredibilnosti. Spremljanje izvajanja in merjenje učinkovitosti pa je nadaljnja zahteva in zaveza.

Skupina se zaveda občutljivosti in potrebne skrbnosti pri določanju ali odpravljanju olajšav, vključno z ustrezno in primerno širšo razpravo med deležniki.

Skupina se strinja, da se utemeljevanje določanja ali odprave davčnih olajšav v pravilu lahko navezuje/povezuje s splošno določeno nominalno stopnjo, pa tudi z instituti za določanje/zniževanje davčne osnove, med katerimi so lahko nekateri ugodni.

2. Pokrivanje davčne izgube:

Predstavniki strokovne javnosti v zvezi s pokrivanjem davčne izgube navajajo kot pomembno, da se sledi podjetniškemu uspehu oziroma neuspehu. Pogledi predstavnikov strokovne javnosti, vezani na davčni institut pokrivanja izgub so različni: večji del predstavnikov strokovne javnosti je mnenja, da je potrebno slediti filozofiji bilančno računovodskega pripoznavanja izgub, pri čemer bi se lahko določil odstop za davčne namene na način, da bi se davčno pokrivanje izgub omejevalo ali na določeno časovno obdobje ali na velikost zavezancev. Predstavniki strokovne javnosti so tudi mnenja, da se postavlja vprašanje sorazmernosti ureditve neomejenega časovnega prenosa davčnih izgub naprej in ciljev zakona. Po mnenju predstavnikov strokovne javnosti je potrebno odpraviti neomejen prenos izgube, ker se lahko v daljšem obdobju ekonomska vsebina poslov spremeni (opuščanje nedonosnih poslov, ki so povzročile izgube, sprememba ekonomske dejavnosti zavezanca omogoča po obstoječih pravilih ohranitev celotne izgube – slednja propade le, če se spremeni tudi lastništvo zavezanca), zato bi bilo potrebno razmisliti o omejitvi prenosa izgube na določeno davčno obdobje, primeroma na 5 do 10 let.

Predstavniki Ministrstva za finance menijo, da je pri določanju obravnave davčnih izgub predvsem potrebno odpraviti omejitev uveljavljanje znižanja davčne osnove, ob tem pa bi bilo smiselno tudi omejiti časovni prenos izgub na 5 - 7 let, kar bi lahko pomenilo tudi določeno izvedbeno administrativno poenostavitev.

Skupina se strinja, da se pri obravnavi davčnih izgub odpravi omejitev pokrivanja davčnih izgub (višina in neomejen časovni prenos), ter se določi samo časovna omejitev do največ 7 let.

3. Nomotehnika in direktive:

Predstavniki strokovne javnosti so opozorili na prezahtevnost ureditve pri določbah ZDDPO-2, ki implementirajo ATAD direktivo. Del strokovne javnosti je tudi izpostavil neusklajenost seznama držav, v katerih je splošna oziroma povprečna nominalna stopnja obdavčitve dobička družb nižja od 12,5%, pri tem pa to niso države članice, s t. i. EU seznamom jurisdikcij, ki niso pripravljene sodelovati v davčne namene. Pri predstavnikih strokovne javnosti so se pojavile tudi nejasnosti glede interakcije novih institutov ATAD direktive z obstoječimi »anti-avoidance« instituti, določenimi v ZDDPO-2 in ZDavP-2.

Predstavniki Ministrstva za finance glede določb ZDDPO-2, vezanih na ATAD direktivo, menijo, da je potrebno razumeti širši pravni in vsebinski okvir direktive. Namreč, direktiva je zahtevna in kompleksna za razumevanje in izvajanje, saj določa pravila proti praksam izogibanja davkom. Cilj direktive je med drugim tudi preventiven - zavezanci se težje poslužujejo takšnih praks oziroma jih takšna pravila odvračajo od njih. Dejstvo je, da gre za vsebino EU direktiv, kar pomeni, da vse države članice harmonizirano urejajo to vsebino, v nasprotnem primeru bi lahko vsaka država članica določila svoja posebna pravila, kar bi pomenilo še večjo kompleksnost in negotovost, tudi za zavezance. Omeniti pa velja tudi, da je uvedba pravil proti praksam izogibanja davkom globalno in v EU spodbudila dodatno sodelovanje in koordinacijo med davčnimi jurisdikcijami, kar bi moralo pomeniti olajšanje pri izvedbi. Boljše je urejeno tudi reševanje sporov. Davčni organ v Sloveniji mora ob zasledovanju pravilnega izpolnjevanja davčnih obveznosti zavezancev upoštevati tudi druga načela davčne službe in davčnega postopka, vključno načela, ki pripomorejo k temu, da obračunavanje in plačevanje davka ne predstavlja nesorazmerne ovire. Pričakovati je, da si bodo davčni organi posameznih držav, ki bodo uvedle pravila za hibridna neskladja, medsebojno izmenjali informacije o ureditvi in razumevanju posameznih pravil. Oblikovala se bo tudi enotnejša sodna praksa. Pojasnjuje se tudi, da se za poglavje z novimi pravili glede hibridnih neskladij kot pomoč pri izvajanju uporabljajo ustrezna poročila OECD, kar izhaja tudi iz same ATAD direktive. Glede vezanja določb ZDDPO-2 na EU seznam nesodelujočih jurisdikcij predstavniki Ministrstva za finance pojasnjujejo, da je slednje vključeno v letošnjo predlagano spremembo ZDDPO-2.

Skupina se strinja, da je pri implementaciji evropskih direktiv potrebna posebna skrb pri pripravi določb zakona. Predlaga se, da se identificirajo težave v zvezi z veljavnimi določbami zakona in se poiščejo rešitve. Tam, kjer je to mogoče, se predlagajo jasnejši zapisi določb zakona. Alternativno pa se naj razmisli o možnosti, da se s Pravilnikom o izvajanju ZDDPO-2 podrobneje določi izvajanje teh določb ZDDPO-2.

4. Davčna osnova:

4.1 Odhodki

Predstavniki strokovne javnosti menijo, da je davčna osnova ZDDPO-2 sicer široka in sledi računovodskim standardom. Ne glede na navedeno pa menijo, da je potrebno odpraviti pogoje za davčno priznavanje odhodkov v delu, ki se nanaša na priznavanje prevrednotenja in odpisov terjatev, prevrednotenja finančnih naložb in amortizacije, ter predlagajo širše priznanje odhodkov za izplačila v zvezi z zaposlitvijo. Dodatno predstavniki strokovne javnosti predlagajo uskladitev priznavanja obresti za davčne namene, kot je določeno z ATAD direktivo, ter posodobitev določanja priznane obrestne mere.

Predstavniki Ministrstva za finance menijo, da bi odprava pogojev, vezanih na davčno priznavanje odhodkov, pomenila splošno višje davčno priznavanje odhodkov, kar bi vodilo v nižanje davčne osnove. Slednje s sistemskega vidika določanja obdavčitve dohodkov pravnih oseb ni primerno, upoštevaje tudi primerjalno pravni in mednarodni vidik, saj davčni sistem ne sledi enakim ciljem in namenom kot sistemi poročanja za računovodske namene. Vezano na posodobitev priznavanja obresti in posodobitev priznavanja obrestne mere bodo pripravljene takšne rešitve, ki bodo upoštevale cilje in namene določene v ATAD direktivi in OECD Smernicah za finančne storitve (kjer se pri določanju primerljive tržne obrestne mere upošteva znesek, ročnost in valuta).

Skupina predlaga, da Ministrstvo za finance preuči predloge predstavnikov strokovne javnosti, pri čemer upošteva cilje davčne politike in javnofinančni okvir.

4.2 Sistem normiranih odhodkov

Po mnenju predstavnikov strokovne javnosti je poseben režim za zavezance, ki svojo davčno osnovo ugotavljajo na podlagi normiranih odhodkov, nepravičen, saj postavlja te zavezance v privilegiran položaj. V zvezi s posebnim režimom, določenim v ZDDPO-2, tj. sistemom ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov, predstavniki Ministrstva za finance dodajajo, da gre za sistem, pri katerem je relevantno upoštevati, da je določen posebni režim tudi za del zavezancev po zakonu, ki ureja dohodnino. Analiza sistema normiranih odhodkov je pokazala, da nameni in cilji sistema normiranih odhodkov niso bili povsem doseženi. Cilj veljavnega sistema normiranih odhodkov (prenova sistema leta 2012 z dopolnitvami leta 2014) je bil doseči dodatno administrativno razbremenitev malih poslovnih subjektov pri izpolnjevanju njihovih davčnih obveznosti ter povečanje njihove pravne varnosti v povezavi z večjo gotovostjo glede ugotavljanja davčne osnove.

Skupina se strinja, da je treba ustreznost veljavnega sistema normiranih odhodkov dodatno proučiti, pri tem pa preučiti tudi možnost ukinitve sistema na področju obdavčitve dohodkov pravnih oseb.

SKLEP:

Pri analizi stanja, razpravah na srečanjih in pripravi končnega poročila je skupina izhajala iz:

- ciljev Delovne skupine za pripravo ukrepov na področju obdavčitve dohodkov pravnih oseb,
- sistemskega okvira ZDDPO-2, ki je bil postavljen v okviru davčne reforme 2006, vključno s cilji in nameni ter temeljnimi načeli zakona,
- veljavnih oziroma do sedaj sprejetih zavez Slovenije po implementaciji in upoštevanju EU prava in drugih standardov mednarodnega obdavčenja,
- trenutnega aktualnega dogajanja na reformi mednarodnih standardov obdavčenja, ki teče v okviru G20/OECD in posledično na EU (zlasti obdavčitev digitalne ekonomije, vključno z minimalnim obdavčenjem),
- spoznanj iz prakse s strani FURS, davčnih zavezancev in druge strokovne javnosti ter ciljev in namenov drugih politik v Slovenije in proračunskega okvira.

Navedeno pomeni, da je vse predlagane ukrepe potrebno preučiti in pri tem upoštevati zgoraj navedene vidike, kakor tudi javnofinančni učinek vsakega ukrepa.

PRILOGA 1: PREDLOGI DELOVNE SKUPINE ZA PRIPRAVO UKREPOV NA PODROČJU OBDAVČITVE DOHODKOV PRAVNIH OSEB Z ARGUMENTACIJO (Gradivo je oblikovano na način, da je k predlogu podana argumentacija posameznega člana, kar se prikaže s točko – če so pri predlogu npr. 3 točke, to pomeni, da so k predlogu podane argumentacije treh članov.)

LISTA A

23 Razmisliti o spremembi določila glede davčne izgube (odprava omejitve pokrivanja pretekle neizkoriščene davčne izgube v velikosti 50 %, omejiti prenos davčne izgube (carry forward) na 5 ali max. 7 let, omogočiti pokrivanje izgube v celoti za novoustanovljene družbe, spremeniti način pokrivanja izgub tako, da bi mikro in mala podjetja izgubo lahko pokrivala do celotne višine davčne osnove

1. Predmet obdavčitve po ZDDPO je nesporno dobiček, ki ga doseže zavezanec, zato je davčna ureditev po kateri se zavezancu omogoča zniževanje dobička za pretekle izgube utemeljena. S tem namreč zavezanec v bistvu plača davek na dobiček ugotovljen v daljšem obdobju, saj dobičke pobotava z izgubami. Postavi pa se realno vprašanje sorazmernosti ureditve glede cilja zakona, ali naj bo to obdobje pobotavanja časovno neomejeno. Zaradi več razlogov ni sorazmerno pobotavanje izgube v neomejenem obdobju ker: 1) v daljšem obdobju se ekonomska vsebina poslov lahko spremeni, zlasti pri opuščanju nedonosnih poslov, ki so povzročile izgube. Zavezanec lahko npr. 100% spremeni ekonomsko dejavnost, pa bo ohranil celotno izgubo (medtem ko ta propade, če se hkrati s spremembo dejavnosti spremeni tudi lastništvo zavezanca – 36. čl) 2) če izguba po določenem obdobju – npr. 5 do 10. let ugasne se prepreči tudi »trgovanje« z davčno izgubo npr. pri prevzemih lastništva, pri združitvah/delitvah… Kot sorazmerno določbo, ki omogoča dosego cilja zakona, da je obdavčen dobiček, in hkrati varuje javne finance, ocenjujem določbo, da izgube po določenem obdobju ni možno več uveljavljati (zakonodajalec odloči glede roka upoštevajoč podatke iz priloge 5 k DDPO iz katerih je vidno historična struktura davčne izgube)

2. Z letom 2020 je bila uzakonjena omejitev zmanjšanja davčne osnove v 59.a členu ZDDPO-2 (največ do 63 % davčne osnove), ki vpliva tudi na koriščenje davčne izgube iz preteklih let. Z administrativnega vidika zato dodatna omejitev pri koriščenju davčne izgube (50 % davčne izgube) zapleta davčni sistem. Poleg tega omejitve glede koriščenja davčne izgube iz preteklih let pomenijo odstop od načela obdavčitve dobička (ki je predmet obdavčitve z DDPO), ki bi naj bil predmet obdavčitve. Četudi ima pravna oseba v tekočem letu dobiček, a je imela v preteklih letih davčno izgubo (ki je še ni izkoristila za zmanjšanje davčne osnove), gledano več let skupaj nima dobička (akumulacije), od katerega bi lahko plačala davek od dobička (dohodka) pravnih oseb.

3. V konceptu obdavčitve gospodarskih družb oziroma podjetja je izhodišče obdavčitev dobička/dohodka. Pri osnovi obdavčitve je torej treba izhajati iz podjetniškega uspeha oziroma neuspeha, to pa vključuje tako dobičke kot tudi izgube v celoti. Dobički in izgube se ugotavljajo v skladu z bilančno-računovodskimi predpisi, zaradi česar velja načelo merodajnosti podjetniške bilance, kar pomeni, da se primarno izhaja iz podjetniške bilance, v kateri se po bilančno-računovodskih predpisih izkaže podjetniški uspeh oziroma neuspeh. Zato je v konsistentnem sistemu, tudi v povezavi z zmanjšanjem ostalih olajšav, treba upoštevati pri ugotavljanju davčne osnove enakopravno tako uspeh kot tudi neuspeh. To pomeni, da se upošteva tudi izguba v celoti. V tem primeru pa zakonodaja lahko omeji možnost takšnega prenašanja izgub v naslednja obdobja za določeno »razumno« podjetniško obdobje, npr. pet oziroma sedem let. Predlog torej temelji na izhodišču, da je pri davčni osnovi konsistentno, da je dobiček/izguba

davčna osnova za vse zavezance. Podredno: razmisliti je treba o predlogu, da bi upoštevali pokrivanje izgub v celoti zgolj za manjša podjetja le v primeru utemeljenega razloga, ki pa bi moral biti vsekakor časovno opredeljen.

2	Razmisliti o vezanju seznama držav, ki ga objavi MF na »črni seznam« EU držav.

12	Razmisliti, ali obresti za posojila med povezanimi osebami odražajo tržne obrestne mere

1. Zakonsko pooblastilo za določitev POM Ministru za finance je podano v 19. členu. Pri tem je zakon jasen: minister pri tem upošteva, da gre za obrestno mero, ki se v primerljivih okoliščinah doseže ali bi se dosegla na trgu med nepovezanimi osebami. Ne glede na zakonsko napotilo, da naj se POM določi tako, da odraža tržno obrestno mero, je POM določena netržno. Trenutni POM npr. za posojilo 12 mesecev = -0,48700% + 1 % za kreditno tveganje = 0,513% letno. To ni tržna obrestna mera, saj jo zavezanci pri bankah ne morejo doseči. Podatke o dejanskih obrestnih merah za sklenjene posle objavlja Banka Slovenije. PREDLOG: vezava POM na obrestne mere, ki jih objavlja Banka Slovenije: odobrena posojila nefinančnim družbam, uporaba obrestne mere za zadnje javno objavljeno 12m obdobje, ali pa popravek pribitkov za kreditno tveganje v Pravilniku o POM.

2. Trenutna priznana obrestna mera ne odraža tržnih razmer. Zakonska določba 19. člena ZDDPO-2 sicer omogoča možnost upoštevanja dokazane tržne obrestne mere. Vendar je v praksi standard dokazovanja te tržne obrestne mere zelo zahteven (pridobitev sklenjenih pogodb, ponudb za sklenjene pogodbe, dokazovanje s kazalnikom iz baze podatkov) in povzroča precejšnje administrativne stroške. Zato bi bilo potrebno razmisliti o drugačni formuli za določanje priznane obrestne mere, ki pomeni varni pristan kar je davčnega priznavanja obresti tiče. Ta obrestna mera ne vključuje nekega pribitka za obrestno maržo, ki jo finančne institucije upoštevajo pri oblikovanju tržne obrestne mere.

3. Trenutna ureditev varnega pristana določanja priznane obrestne mere - POM načeloma sledi OECD smernicam glede finančnih transakcij (objavljene februarja 2020). Bo pa MF glede določitve POM srednjeročno preučil problematiko glede prevajalnih tabel različnih bonitetnih agencij pri določanju POM (Banka Slovenije prevajalnih tabel zaradi novega načina določanja kreditnih ocen po ZBan-2 ne objavlja več). Se pa predlog nanaša tudi na celovito preučitev obresti med povezanimi osebami, tudi v luči določb ATAD, ki bodo morale biti implementirane do leta 2024.

14	Razmisliti, ali so pri prevrednotenju in odpisu terjatev potrebne spremembe: odprava oziroma sprememba pogojev (na smiselno podoben način, kot so davčno priznani stroški amortizacije, odprava pogojev vezanih na povprečje preteklih treh let, hitrejše priznavanje odhodkov od popravkov terjatev v insolvenčnih postopkih oziroma priznavanje vseh priznanih prijavljenih terjatev v insolvenčnih postopkih

1. Po obstoječem 21. členu ZDDPO-2 morajo zavezanci za pridobitev davčno priznanega odhodka iz slabitev terjatev čakati na pravnomočno zaključeno PP ali na zaključen stečajni postopke. Zlasti pri terjatvah v stečajnem postopku gre za zelo dolgotrajne postopke. S tem so zavezanci prizadeti 2x. Prvič zato, ker jim dolžnik ni plačal terjatve, drugič pa zato, ker jim odhodek iz slabitve ni davčno priznan. Povedano drugače plačujejo davek na izgubo, kar ni cilj zakona. Ni nobenega utemeljenega razloga, da zavezanci večletno financirajo proračun z DDPO za terjatve v stečajnem postopku in PP. Ker je zaradi krize COVID pričakovati povečano število insolventnosti, PP, stečajnih postopkov, predlagamo, da se določba 21. člena ZDDPO-2

uskladi z določbo 39. člena ZDDV-1. PREDLOG: odhodki iz slabitve so davčno priznani od vseh priznanih terjatev, ki jih je prijavil v postopku prisilne poravnave oziroma stečajnem postopku.

2. V zvezi z davčnim priznavanjem amortizacije pravice do uporabe sredstva ZDDPO-2 vsebuje dve določili, in sicer najemnik za sredstva, vzeta v poslovni najem, uporablja 33/9, ki pravi, da je davčno priznan strošek amortizacije, ki ustreza dejanski amortizacijski dobi tega sredstva, in vzeta v finančni najem, uporablja 33/5, ki pravi, da je davčno priznan strošek amortizacije po stopnjah, določenih v zakonu.

FURS je v spletni publikaciji *Davek od dohodkov pravnih oseb, Splošno o davku od dohodkov pravnih oseb – Podrobnejši opis* (7. izdaja, februar 2020) pojasnil:
»Nov deveti odstavek 33. člena ZDDPO-2, ki je bil dodan z Zakonom o spremembah in dopolnitvah Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb določa, da se ne glede na določbe petega odstavka 33. člena ZDDPO-2 za sredstvo iz prvega odstavka tega člena, vzeto v poslovni najem, uporabi najvišja letna amortizacijska stopnja, ki ustreza dejanski amortizacijski dobi tega sredstva.«

Ta določba ni jasna in je celo v nasprotju z računovodskimi standardi (s SRS in MSRP). Najemnik najemov več ne razvršča med poslovne in finančne, ampak priznava pravico do uporabe sredstva. Mikro in majhne organizacije lahke uporabijo izjemo. Zato ni jasno, ali mora najemnik za namene presoje maksimalno priznanega stroška amortiziranja pravice do uporabe sredstva (pa tudi posledično za koriščenje investicijske olajšave) najeme še naprej razvrščati med poslovne in finančne. Ta zahteva ne izhaja ne iz računovodskih standardov ne iz ZDDPO-2.

FURS je v publikaciji *Olajšava za investiranje – Podrobnejši opis* (z dne 31. marca 2019) zapisal, da »finančni najem po vsebini predstavlja obliko financiranja nakupa, pri katerem si najemodajalec kot instrument zavarovanja zadrži pravno lastništvo praviloma do konca trajanja najema, najemnik pa postane ekonomski lastnik sredstva z začetkom najemnega obdobja, saj takrat na njega preidejo vsa pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom sredstva, ki je predmet najema.«

Tudi ta zapis ni pravilen in ni skladen z računovodskimi standardi. Prenos lastninske pravice po preteku trajanja najema (torej da govorimo o financiranju nakupa sredstva) je bil tudi pred spremembo SRS le eden izmed pogojev, da se najem razvrsti med finančne najeme in ni bil odločujoči pogoj. Tudi, če je bilo najeto sredstvo specifično za najemnika, pa lastninska pravica ni prešla, je šlo še vedno za finančni najem. Dovolj je bilo, da je bil izpolnjen en pogoj in ne le prenos lastninske pravice ali ostali pogoji vključno s prenosom lastninske pravice.

Zato je popolnoma neustrezno, da se v ZDDPO-2 za najemnika uporablja izraz finančni in poslovni najem. Zato je potrebno določiti davčno obravnavo za pravico do uporabe sredstva kot jo določajo računovodski standardi, lahko pa zakon vsebuje opcijsko davčno rešitev za tiste zavezance, ki uporabljajo izjemo po SRS 1.63 (2019). In ne obratno, kot se zdi, da je sedaj.

Če je bil namen zakonodajalca, da ima pravico do olajšave za investiranje lastnik ali najemnik, na katerega bo po preteku trajanja najema prešla tudi lastninska pravica, bi bilo smiselno to vključiti v zakon, da ima pravico do olajšave po 55a.členu tisti najemnik, ki je pri pripoznavanju pravice do uporabe sredstva v okviru obveznosti iz najema vključil tudi izpolnitveno ceno nakupa. Posledično bi se lahko to uporabljajo tudi za namene davčnega priznavanja stroškov amortizacije te pravice uporabi 33/5 ZDDPO-2. Najemnik torej z vključitvijo izpolnitvene cene možnosti nakupa v merjenje obveznosti iz najema dokazuje veliko verjetnost, da bo sredstvo, ki

je predmet najema, po poteku trajanja najema odkupil. Ta možnost mu sicer mora biti dana v pogodbi o najemu.

Kako ima najem razvrščen najemodajalec, ne more vplivati na davčni obračun in davčno priznavanje stroškov amortiziranja pravice do uporabe sredstva najemnika. Najemodajalec najem razvršča upoštevajoč SRS 1.60 in SRS 1.61 (2019).

Sami računovodski standardi že vsebujejo določila, na osnovi katerih najemnik dokazuje spodbudo, da bo sredstvo najema odkupil. Gre za pogodbeni pogoji za obdobja, očitno izboljšanje sredstva v najemu, ki jih opravi najemnik v času trajanja najemne pogodbe, velikost stroškov določitve novega sredstva, primernega za najemnikove potrebe in pomen sredstva za najemnikovo poslovanje.

Določba 9. odstavka 33. člena je povsem nepotreben, saj ta ne vključuje pravice do uporabe sredstva. Slednje je namreč jasno razvidno iz MSRP (po katerih so povzete rešitve v SRS); po MSRP organizacija PUS ne razvršča med opredmetena osnovna sredstva, naložbene nepremičnine ali neopredmetena sredstva, pač pa gre za povsem samostojno vrsto sredstva. Zato je vsebinsko uvrščanje pravice do uporabe sredstva vsebinsko v eno izmed vrst sredstev po 33.členu (razen tiste, kjer najemnik ob začetnem pripoznanju presodi, da bo predmet najema tudi odkupil), vsebinsko popolnoma neustrezno.

V kolikor pa se zakonom vsebinsko ne bo spremenil, pa se predlaga vsaj zapis novega (9) odstavka:
»*Ne glede na določbe petega odstavka tega člena se za pravico do uporabe sredstva, uporabi najvišja letna amortizacijska stopnja, ki ustreza dejanski dobi pogodbenega najema tega sredstva*.«

3. Odhodke od prevrednotenja terjatev bi bilo treba čim bolj približati računovodskim odhodkom iz tega naslova. Davčni zavezanec lahko v proračun prispeva DDPO, ki ga dejansko realizira. Če zavezanec ni prejel plačila terjatev, potem prihodkov, ki jih je evidentiral obenem z evidentiranjem te terjatve, dejansko ni realiziral. Zaradi tega iz tega naslova ni realiziral dobička oziroma ima v tem primeru izgubo iz tega posla, dokler prihodka ne realizira. Zaradi tega je treba v čim večji meri upoštevati odhodke, ki jih ima v računovodskih izkazih, tudi za davčne namene. Predlaga se, da se odpravi vsaj omejitev davčnega priznavanja, ki je vezana na povprečje v preteklih treh letih odpisanih terjatev (21/1 ZDDPO-2, prva alineja); pri drugi omejitvi pa bi bilo potrebno razmisliti, ali jo ohraniti ali ne. Če bi bila ohranjena, bi bilo za upoštevati, kakšno je povprečje neplačanih terjatev kumulativno pri vseh davčnih zavezancih gledano (praviloma 1 % najbrž ne zadostuje).

Odpis terjatev v stečajnih postopkih in postopkih prisilne poravnave (ter prostovoljne poravnave po določilih ZFPPIPP) bi bilo treba davčno priznati že ob začetku teh postopkov. Davčni zavezanec pa bi v letu, ko bi dobil dejansko poplačilo (če bi ga dobil), vključil v davčno osnovo v višini prejetega plačila. Utemeljitev: davčni zavezanec iz tega posla ni realiziral prihodkov, zato bi morali biti odhodki priznani, ker je zaradi neplačanih terjatev realiziral izgubo iz tega posla. To velja če ne prejme plačila oziroma vse dokler ne prejme plačila. V stečajnih postopkih je to poplačilo v povprečju gledano običajno majhno, pri postopkih prisilne poravnave ali prostovoljni poravnavi, pa praviloma večje.

4. Zavezanci v svojih poslovnih knjigah še vedno razlikuje med finančnimi in poslovnimi najemi. Na podlagi finančnega najema v svojih poslovnih knjigah pripozna sredstvo, na podlagi poslovnega najema pa pravi do uporabe sredstva. Deveti odstavek 33. člena ZDDPO-2 pravi: »*Ne glede na določbe petega odstavka tega člena se za sredstvo iz prvega odstavka tega*

člena, vzeto v poslovni najem, uporabi najvišja letna amortizacijska stopnja, ki ustreza dejanski amortizacijski dobi tega sredstva.«

Podrobnejši opis FURS v tem delu praktično citira zakon. V podrobnejšem opisu FURS sledi tudi pojasnilo določbe: »V praksi to pomeni, da je priznana amortizacijska stopnja v primeru amortizacije pravice do uporabe sredstva v najemu, opredeljena s trajanjem najema kot ga določajo pravila računovodskih standardov ob predpostavki enakomernega časovnega amortiziranja. Pri opredelitvi obdobja najema je torej potrebno upoštevati določila računovodskih standardov, kar pomeni, da obdobje zapisano v pogodbi o najemu sredstva ne bo nujno tudi obdobje na podlagi katerega se določi amortizacijska stopnja (glej SRS 1.27). Primer: V kolikor iz pogodbenih določil ob upoštevanju SRS 1.27 izhaja pet letno obdobje najema, znaša najvišja davčno priznana stopnja amortizacije pravice do uporabe sredstva v najemu 20%.«

Vsebinska razlika med poslovnim in finančnim najemom vsekakor obstaja in je z vidika uveljavljanja investicijske olajšave bistvena. FURSova publikacija Olajšava za investiranje – Podrobnejši opis se ne nanaša na vprašanje prenosa lastninske pravice, ampak se v zvezi s presojo do upravičenosti do olajšave nanaša na vprašanje, kdo je ekonomsko gledano kupec (investitor) in posledično oseba, ki je upravičena do uveljavljanja olajšave za investiranje. Celoten tekst v podrobnejšem opisu je takšen: »*Po vsebini finančni najem predstavlja obliko financiranja nakupa, pri katerem si najemodajalec kot instrument zavarovanja zadrži pravno lastništvo praviloma do konca trajanja najema, najemnik pa postane ekonomski lastnik sredstva z začetkom najemnega obdobja, saj takrat na njega preidejo vsa pomembna tveganja in koristi, povezane z lastništvom sredstva, ki je predmet najema. Nasprotno pa pri poslovnem najemu ne moremo govoriti o financiranju nakupa, saj na najemnika v času trajanja najema ne bo prešlo ne ekonomsko ne pravno lastništvo sredstva. Posledično v primeru poslovnega najema ne moremo govoriti o najemojemalčevem investiranju v sredstvo. Poslovni najem oziroma pripoznanje pravice do uporabe sredstva v poslovnih knjigah na njegovi podlagi zato ne more biti predmet olajšave za investiranje.«*

20 Razmisliti o spremembi ureditve tanke kapitalizacije (vezava na EBIDTA, problem razmerja 4:1, sprememba načina izračunavanja kapitala, preveriti ureditev leasing družb, obračunavanja odtegljaja)

1. Zavezanci, katerih dejavnost je storitvena, posebej pa zavezanci, ki izvajajo finančno dejavnost, in niso izvzeti iz 32. člena ZDDPO-2 (npr. leasing) in po svoji vsebini izvajajo dejavnost iz naslova razlike med aktivnimi in pasivnimi obrestnimi merami, so glede možnosti zadolžitve na trgu v drugačnem položaju kot pa npr. investicijsko intenzivne dejavnosti. Finančni vzvod je pri finančni dejavnosti pomembno višji. Predlog glede ureditve varnega pristana: za finančno dejavnost – npr. leasing družbe razmerje 8:1. Dodaten kriterij: max 1/3 obresti/EBITDA. Ta kriterij upošteva višino obrestne mere in obseg zadolžitve in razpoložljiv denarni tok za vračilo posojil.
Uveljavljena sprememba zakona (povprečje kapitala začetka in konca leta) je neprimerno glede na cilj, ki ga želi doseči 32. člen, ker ne upošteva kdaj znotraj leta je npr. lastnik dokapitaliziral družbo, kar pa je za višino obresti bistveno. Enako tudi za obračun davčnega odtegljaja. Predlaga se izračun kapitala in posojil na mesečno povprečje.

2. Določilo o tanki kapitalizaciji bi veljalo že pred 2024 uskladiti z ATAD direktivo, saj povzroča kar nekaj problemov v praksi. Določba o tanki kapitalizaciji omogoča t.i. varni pristan (4x dopustno razmerje med kapitalom družbenika in dolgom le-tega oziroma dolga, ki se šteje, kot da bi ga odobril družbenik sam) ter obenem možnost dokazovanja drugačnega razmerja, vendar je v praksi dokazovanje drugačnega razmerja zahtevno (velja zahteven standard

dokazovanja). Zato bi bilo priporočljivo že prej implementirati zahtevo o prenosu te ureditve iz ATAD. Obenem bi bilo treba v to spremembo zajeti tudi davčno obravnavo posojil po 19. členu ZDDPO-2 (omejitev glede davčnega priznavanja obresti). Pravilo tanke kapitalizacije povzroča nekaj nacionalnih problemov (problem menjave družbenikov med letom, izstopi…), ki so lahko identični tudi v razmerjih s tujino, poleg tega pa je v mnogih primerih 4kratnik tudi neustrezno razmerje dolga in kapitala glede na dejanske okoliščine. Na sodišču se je že znašel primer leasing družbe, pri kateri niso bile priznane obresti od posojil od bank, povezanih oseb, pri čemer je leasing družba ta posojila potrebovala za financiranje leasingojemalca (in je obresti vključila v svojo kalkulacijo cene obresti, ki jih je zaračunala leasingojemalcu). Dokazovanje, da je bilo dopustno večje razmerje, pa je bilo neuspešno, ker družbe ni pridobila podatkov za primerjavo (npr. v leasing branži je pogosto financiranje od povezanih družb, ki so banke ali druge finančne organizacije).

Mnogo drugih držav članic je pravilo o tem iz ATAD že preneslo v svojo zakonodajo (glejte recimo: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-eu-anti-tax-avoidance-directive-implementation-of-interest-expense-limitation-rule.pdf). S čim večjo uskladitvijo teh pravil okoli transfernih cen znotraj držav članic EU, ki posledično vpliva tudi na opredelitev prikritega izplačila dobička, se lahko izogne mednarodnim postopkom, katerih namen je preprečitev dvojne obdavčitve.

3. Predlog je povezan z implementacijo pravila za omejevanje obresti določenega v ATAD direktivi. Pri spreminjanju navedenega pravila bi bilo potrebno preučiti tudi mednarodni vidik implementacije ATAD pravila ter interakcijo med ATAD pravilom za omejevanje obresti in obstoječim pravilom vezanim na razmerje med dolgom in kapitalom - thin cap pravilo. Dodaja se, da je EK slovenski ukrep – pravilo omejevanja obresti vezan na razmerje med dolgom in kapitalom ocenila kot enakovredni ukrep ukrepu ATAD in zato Sloveniji dovolila odlog implementacije navedenega ukrepa.

37	Razmisliti o drugačnih rešitvah saj so normiranci v storitvenih dejavnostih v močno privilegiranem položaju (uvedba davka na firmo oziroma minimalnega davka za normirance, sprememba pogojev glede zaposlovanja. Sprememba režima normirancev na način, da se zniža meja za ugotavljanje prihodkov s 100.000 EUR na 50.000 EUR, zniža se meja normiranih odhodkov z 80 % na 60 %.

Koncept veljavne ureditve za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, je bil uveden z davčnim letom 2013. Istočasno je bila povsem na novo uvedena možnost ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov tudi za pravne osebe. Cilj sistema normiranih odhodkov ob uvedbi je bil doseči dodatno administrativno razbremenitev malih poslovnih subjektov pri izpolnjevanju njihovih davčnih obveznosti ter povečanje njihove pravne varnosti v povezavi z večjo gotovostjo glede ugotavljanja davčne osnove. Cilj ni bila ugodnejša davčna obravnava – normirani sistem ni davčna ugodnost, temveč administrativno poenostavljen sistem, ki davčnemu zavezancu tudi omogoča preglednost nad bodočo davčno obveznostjo.

Prvotno se je prihodkovni prag za vstop v sistem določil v višini 50.000 evrov ter normirane odhodke v višini 70 % davčnih prihodkov. S poslansko novelo zakonov se je prihodkovni prag za vstop v sistem normiranih odhodkov z letom 2015 pogojno povišal s 50.000 na 100.000 evrov prihodkov, in sicer ob pogoju pokojninskega in invalidskega zavarovanja vsaj ene osebe pri zavezancu za polni delovni čas neprekinjeno najmanj pet mesecev. Višina normiranih odhodkov pa se je povečala s 70 % na 80 % davčnih prihodkov.

Iz podatkov obračunov akontacije dohodnine in dohodnine od dohodka iz dejavnosti za leto 2019 je razvidno, da je bilo v sistemu ugotavljanja davčne osnove od dohodka iz dejavnosti z

upoštevanjem normiranih odhodkov skupaj 59.305 zavezancev, kar je 49 % vseh zavezancev, ki imajo dohodke iz dejavnosti. Skupaj so obračunali 63 milijonov evrov dohodnine oziroma 1.060 evrov na zavezanca. Vse od uveljavitve sistema se je delež normirancev glede na vse zavezance, ki so opravljali dejavnost povečeval. Pri pravnih osebah, zavezancih za davek od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: DDPO), je delež normirancev sorazmerno majhen. Že ob uvedbi sistema jih je bilo le 239 (0,25 % delež vseh), do leta 2019 pa se je število povečalo na 1.295 (1,2 % delež).V letu 2019 je davčna obveznost normirancev znašala 2,1 mio evrov, kar je le 0,25 % vse davčne obveznosti vseh zavezancev za DDPO.

Analiza sistema normiranih odhodkov za dohodnino je pokazala, da nameni in cilji sistema normiranih odhodkov za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost, niso bili povsem doseženi. Z analizo je bilo ugotovljeno, da:

- se sistem pogosto uporablja kot instrument doseganja nižje davčne obveznosti,
- je za zavezanca za odločitev za vstop v sistem normiranih odhodkov ključen njegov celokupen položaj, ne samo manjši stroški administriranja oziroma manjša davčna obveznost;
- je sistem nesorazmerno ugodnejši predvsem za zavezance, ki opravljajo določene storitvene dejavnosti (majhni dejanski odhodki in manj zahtevno vodenje poslovnih knjig); s tem se sistem oddaljuje od načela obdavčenja po ekonomski moči in povečuje neenakost med zavezanci;
- je sistem za zavezance za dohodnino z majhnim obsegom poslovanja, ki jim je opravljanje dejavnosti edini vir dohodka, relativno manj ugoden kot za zavezance z višjimi dohodki iz dejavnosti oziroma še z drugimi dohodki, ki se štejejo v sintetično obdavčitev;
- sistem pomeni eno izmed pomembnih spodbud za obsežen pojav nezakonitih praks na trgu dela (formalnopravno opravljanje dela prek samostojnega statusa ali pogodb civilnega prava, čeprav so prisotni vsi elementi delovnega razmerja);
- sistem spodbuja prikrivanje prihodkov, verižno ustanavljanje podjetij prek različnih statusnih oblik, še zlasti med povezanimi osebami, s ciljem izpolnjevanja pogojev za vstop v sistem normiranih odhodkov oziroma obstanek v tem sistemu;

Tudi nadzorni organi, predvsem FURS, pri svojem delu zaznavajo različne primere zavezancev, pri katerih so tveganja, ki so bodisi neposredno povezana z inštitutom normiranih odhodkov bodisi so zaradi tega inštituta še izrazitejša. Gre predvsem za tveganje prelivanja prihodkov od zavezanca, ki ugotavlja davčno osnovo po dejanskih prihodkih in odhodkih, k povezanemu zavezancu, ki ugotavlja davčno osnovo po normiranih odhodkih. Običajno gre pri zavezancih, ki ugotavljajo davčno osnovo po normiranih odhodkih, za subjekte, ki opravljajo storitve poslovnega svetovanja in so njihovi prihodki zelo blizu zakonskega limita, ki še dovoljuje vključenost v sistemu normiranih odhodkov. V konkretnih primerih gre najpogosteje za pravne osebe, ki ugotavljajo davčno osnovo po dejanskih prihodkih in odhodkih, ki naročajo storitve pri samostojnih podjetnikih z normiranimi odhodki, ki so hkrati lastniki pravne osebe ali pa so z lastniki v sorodstvenem razmerju. Nadalje gre za tveganje prelivanja dohodkov iz zaposlitve v dohodke iz opravljanja dejavnosti. Zaznani so primeri zaposlenih oseb, ki registrirajo (popoldansko) dejavnost in s svojim delodajalcem sklenejo dodatne pogodbe o poslovnem sodelovanju (svetovanju), v katerih opredelijo storitve, ki se razlikujejo od opisa del iz pogodbe o zaposlitvi. Tako poleg osebnega dohodka delodajalcu zaračunavajo tudi druge storitve kot samostojni podjetniki. Poleg te pojavne oblike so bili zaznani tudi primeri, ko samostojni podjetnik, ki je hkrati tudi zaposlen, od svojega delodajalca »prevzame« določeno število strank. Ne nazadnje pa gre tudi za tveganje navidezno neodvisnih razmerij, ko samostojni podjetnik z normiranimi odhodki pretežni del posla (storitev) opravlja za enega naročnika, pri čemer se lahko pojavljajo okoliščine, da dela v prostorih naročnika, da uporablja naročnikova sredstva, da dostopa do notranjih podatkov in informacij naročnika itd.

Obseg zlorab sistema normiranih odhodkov je tako velik, da je samo s poostrenimi nadzori težko obseg zlorab spraviti v sprejemljiv okvir. Pojavljajo se že opozorila posameznih podjetij (npr. IT-sektor), da naj bi podjetja zaradi ugodnejše davčne obravnave zaposlovala razvojnike prek statusa samostojnega podjetnika, kar postavlja podjetja, ki z delavcem sklenejo delovno razmerje, v nekonkurenčen položaj.

Problematiko je zaznal tudi Ministrstvo za delo družino, socialne zadeve in enake možnosti (MDDSZ) v okviru projekta Za dostojno delo. Po podatkih MDDSZ in Statističnega urada RS je zaznati porast števila t. i. fiktivnih samozaposlenih. Razvidno je, da se je kljub razmeroma stabilnemu povprečnemu številu samozaposlenih v strukturi delovno aktivnega prebivalstva povečal delež tistih samozaposlenih, ki delajo pretežno le za eno stranko in v prostorih te stranke. Delež teh se je v zadnjih štirih letih podvojil (leta 2012 jih je bilo 7,8 %, leta 2015 pa že 14,7 %). Obenem pa je vpliv t. i. fiktivnih samozaposlenih še izrazitejši v panogah, kjer fizične osebe, ki na trgu samostojno opravljajo pridobitno dejavnost, ob prispevkih za socialno varnost praktično nimajo drugih dejanskih stroškov. To je še posebej značilno za storitveni sektor in za dela, ki zahtevajo višjo stopnjo izobrazbe. V panogah z višjo dodano vrednostjo in večjimi končnimi zaslužki so tako delavci lažje prevzeli tveganje zagotavljanja lastne pravne, ekonomske in socialne varnosti ter tudi ob morebitni ugodnejši davčni obravnavi njihovih dohodkov.

V zadnjem obdobju se je izkazalo za pomanjkljivost tudi dejstvo, da se za fizične osebe, ki opravljajo dejavnost in se odločijo za vstop v sistem normiranih odhodkov, ne razpolaga s podatki iz letnih poročil za statistične in analitične namene in namene javne objave. To z naraščanjem števila tovrstnih zavezancev (sedaj že skoraj polovica vseh fizičnih oseb, ki opravljajo dejavnost) postaja vse večji problem.

Predlaga se, da se opravi razmislek o drugačni ureditvi sistema normiranih odhodkov, vključno z možnostjo ukinitve sistema v okviru ZDDPO-2.

3 Obdavčitev kapitalskega dobička, ki ga doseže tuj zavezanec po ZDDPO-2 z davčnim odtegljajem, če je pretežni del (več kot 50%) vrednosti zavezanca rezidenta v obliki nepremičnin ali finančnih naložb v druge kapitalske finančne naložbe.

1. 8. člen ZDDPO-2 že določa, da ima dobiček od odsvojitve nepremičnin iz četrtega in premoženja iz petega odstavka tega člena in dobiček od odsvojitve finančnih inštrumentov oziroma finančnih naložb iz šestega odstavka tega člena, vir v Sloveniji. Vendar pa za ta vir (davčni odtegljaj) predmet obdavčitve v 70. členu ni določen, s čimer se Slovenija odpoveduje obdavčitve določenih možnih virov obdavčitve. Smiselno določb ima že ZDoh-2 v 12. členu, ki določa, da se za dobiček iz kapitala od odsvojitve nepremičnine iz prvega odstavka tega člena je tudi dobiček iz odsvojitve lastniških deležev in pravic iz lastniških deležev v gospodarski družbi, zadrugi ali drugi obliki organiziranja, katerih več kot 50% vrednosti je kadarkoli v obdobju 365 dni pred odsvojitvijo izhajalo neposredno ali posredno iz nepremičnin in pravic na nepremičninah, ki so v Sloveniji. Pravica do obdavčitve na viru je določena tudi v nekaterih Sporazumih o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

2. Kapitalske dobičke bi bilo treba urediti celovito - tako z vidika virov dohodka, sprememb na ravni OECD v zvezi s kapitalskimi dobički v določbah KIDO, postopkom pobiranja davka v primeru, ko je nerezident zavezanec za davek, in nenazadnje tudi v zvezi s predlogi glede priznavanja odhodkov zaradi prevrednotenja finančnih instrumentov (15.b in 22. člen) ter predlogi glede izvzema dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev (25. člen). Dodatno se

pojasnjuje, da je MF naročilo analizo v zvezi z obdavčitvijo investicijskih skladov, ki jo pripravlja OECD.

5 Preohlapnost definicije nepridobitne dejavnosti ter nekonsistentnost presoje davčnega organa pri izvajanju koriščenja olajšav teh zavezancev

1. 9. člen ZDDPO-2 oziroma natančneje Pravilnik o opredelitvi nepridobitne in pridobitne dejavnosti je z vidika načela enakosti problematičen. Mnogo zavezancev opravlja v okviru statusa nepridobitne organizacije dejavnost, s katero konkurira na trgu drugim davčnim zavezancem, ki plačujejo davek od dohodkov pravnih oseb od davčne osnove iz te dejavnosti (npr. opravljanje neke javne službe, ki je plačana iz javnofinančnega vira). Če se ta dejavnost izvaja v okviru nepridobitne organizacije, bodo prihodki za opravljanje javne službe z javnofinančnim virom financiranja nepridobiten prihodek, če pa tako povračilo iz proračuna prejme zavezanec, ki je organiziran kot gospodarska družba ali zasebnik, pa ti prihodki niso izvzeti iz obdavčitve. Enako je v primeru namensko prejetih javnih sredstev (denimo povračila za izpad dohodkov v primeru izrednih razmer zaradi COVID-19). Predlaga se razmislek o tem, ali je trenutna ureditev, ko se iz davčne osnove izvzema eksplicitno opredeljene nepridobitne prihodke, med katere spadajo tudi prej omenjeni, res ustrezna v omenjenem pravilniku. V trenutnih okoliščinah izpade, kot da so zavezanci z nepridobitno organizacijo v določenih primerih deležni državne pomoči v obliki oprostitvi plačila DDPO za »nepridobitne« dejavnosti, od katerih drugi zavezanci (ki so organizirani kot gospodarske družbe ali zasebniki) plačujejo DDPO.

2. Potrebno bi bilo urediti »preohlapnost« zakona v smislu določil, da je Pravilnik tisti, ki namesto zakona določa pogoje (ne)pridobitnih prihodkov. Potrebno je v zakonu natančneje navesti, kateri so tisti prihodki, ki so nepridobitni in ne, kot navaja Pravilnik »primeroma« nepridobitne prihodke; te določbe vnašajo zmedo med zavezance, kar ugotavlja šele davčni organ v davčnih postopkih; ker davčni organ preko nadzora ne zajame vseh teh zavezancev, nastajajo neupravičeno različni davčni položaji zavezancev znotraj istih skupin (recimo športna društva).

3. Določba 9. člena ZDDPO-2 določa obravnavo za številne zavezance, ki pa so tudi zelo različni glede na ustanovitev, organiziranje, financiranje, dopustnost opravljanja pridobitne dejavnosti (pomembno zaradi morebitnega izkrivljanja konkurence) – to so denimo društva, verske skupnosti, politične stranke, javni zavodi (bolnišnice, šole), zasebni zavodi, ustanove. Povezano je treba gledati 27. člen ZDDPO-2, ki dopušča priznavanje dejanskih ali sorazmernih stroškov. V luči aktualnih pripomb EK za javne zavode – lekarne in sprememb v zadnjih obdobjih pri teh zavezancih, bo smiselno dolgoročno proučiti veljavno obravnavo. Dejstvo je, da je treba za drugačne rešitve doseči širši družbeni konsenz, problematika je tudi drugače občutljiva. Z administrativnega vidika se je treba izogibati drobljenju, ki poveča kompleksnost.
Glede nepridobitnih dejavnosti: če so zaznane težave v praksi, se lahko dopolni pravilnik ali uredi s pojasnilom. Glede izvajanja koriščenja davčnih olajšav: predlaga se, da se pripravi popis težav pri izvajanju in se skupaj poiščejo rešitve zanje.

21 Razmisliti o spremembi ureditve amortizacije: (i) popraviti amortiziranje pravice do uporabe sredstva, ki je nastala s SRS 1 (2019) in MSRP 16. Dikcija kot je v 9.odstavku 33. člena je neustrezna. Najemnik namreč najemov več ne razvršča med poslovne in finančne najeme, ampak za vse najeme pripoznava pravico do uporabe sredstva. Zato ni jasen namen zakonodajalca: ali je mišljeno, da mora najemnik za potrebe davčnega obračuna uporabljati pravila razvrščanja najemov, ki veljajo za najemodajalca ali je mišljeno kaj tretjega. Problem se pojavlja pri organizacijah, ki se po velikostnih kriterijih razvrščajo med srednje in velike in

računovodske izkaze sestavljajo po SRS ter za vse organizacije, ki računovodijo po MSRP. (ii) sprememba najvišjih dovoljenih stopenj, (iii) dobrega imena, (iv) dopustiti skupinsko amortizacijo, če je to skladno z računovodskimi pravili

1. V zvezi s problematiko davčnega priznavanja odhodkov iz naslova sredstev v najemu, ki jih zavezanci glede na spremenjene računovodske standarde ne izkazujejo več v obliki stroškov najemnin (poslovni najemi), temveč kot amortizacijo ter kot odhodke iz obresti, je Slovenski inštitut za revizijo že 25.3.2019 poslal dopis, v katerem smo opozorili na neustreznost ureditve po kateri bi bila amortizacija pravice do uporabe sredstev v najemu priznana po enakih pravilih kot amortiziranje sredstva, ki je predmet najema. Opozorjeno je bilo zlasti na vsebinsko razliko med amortiziranjem sredstva v njegovi dobi koristnosti (kar je relevantno za najemodajalca) ter med amortiziranjem PUS, ki se izvaja v pogodbeni dobi najema, ki pri poslovnem najemu <u>praviloma</u> ni enaka dobi koristnosti sredstva, ki je predmet najema.

Vezano na poslan dopis je bilo odgovorjeno enako, kot je navedeno v Predlogu ZDDPO-2, da je cilj predloga zakona približati priznavanje odhodkov za davčne namene v posameznih davčnih obdobjih dejanskim najemninam v tem obdobju, ter omogočiti uporabo ureditve od 1.1.2019 dalje, to je od začetka uporabe novih računovodskih pravil dalje. Z navedeno obrazložitvijo se v celoti strinjajmo, saj spremenjena računovodska obravnava poslovnih najemov ne omogoča agresivnega davčnega načrtovanja, temveč je posledica sprememb računovodskih standardov, hkrati pa bi odstop od zapisanega cilja za davčne zavezance pomenil zelo zahtevno vodenje računovodskih in davčnih evidenc o začasno davčno nepriznanih odhodkih, o davčni vrednosti PUS ter o davčnem priznavanju odhodkov, ko zavezanci ne bi več izkazovali poslovnih odhodkov iz PUS, to pa bi pomenilo dodatne upravno-nadzorne napore tudi za davčni organ.

Skladno z navedenim ciljem zakona pa še vedno ocenjujem, da besedilo zakona ni najbolj jasno, in pušča dvome glede njegove razlage. Predlog zakona v novem (9) odstavku določa: »*Ne glede na določbe petega odstavka tega člena se za sredstvo iz prvega odstavka tega člena vzeto v poslovni najem, uporabi najvišja letna amortizacijska stopnja, ki ustreza dejanski amortizacijski dobi tega sredstva*.«

Predlog zapisa predlaganega novega (9) odstavka:
»*Ne glede na določbe petega odstavka tega člena se za <u>pravico do uporabe sredstva vzetega</u> ~~sredstvo iz prvega odstavka tega člena vzeto~~ v ~~poslovni~~ najem, uporabi najvišja letna amortizacijska stopnja, ki ustreza dejanski ~~amortizacijski~~ dobi <u>pogodbenega najema</u> tega sredstva*.«

Opcija (naš predlog iz dopisa z dne 25.3.2019):
»*Amortizacija pravice do uporabe sredstev v najemu se prizna skladno z 12. členom tega zakona v zneskih kot so obračunani v izkazu poslovnega izida oziroma letnem poročilu, ki ustreza izkazu poslovnega izida in prikazuje prihodke, odhodke in poslovni izid, na podlagi zakona in v skladu z njim uvedenimi računovodskimi standardi*.«

Obrazložitev: Ker pri amortizaciji PUS-a ne gre za amortiziranje sredstva, temveč pogodbene pravice do uporabe sredstva, predlagamo, da se v besedilu ZDDPO-2 to jasno navede, saj je prav to vsebinska podlaga za odstop od pravil za amortiziranje sredstev, ki so premet poslovnega najema.
Da gre pri najemniku za kategorijo pravice do uporabe sredstva, in ne za sredstvo kot tako, izrecno izhaja tudi iz računovodskih standardov (enako MSRP 16 in SRS 1).

2. Prav tako še enkrat izpostavljam davčno priznavanje oziroma nepriznavanje amortizacije dobrega imena tudi v povezavi s slabitvijo dobrega imena. Po trenutni ureditvi niso v enakem

davčnem položaju davčni zavezanci, ki računovodijo po SRS s tistimi, ki računovodijo po MRS oziroma MSRP. MSRP ne dovoljuje amortizacije dobrega imena, pač pa le njegovo slabitev. SRS, ki temeljijo na določbah ZGD-1 in Direktive 2013/34 pa zapovedujejo amortizacijo dobrega imena. Ureditev v ZDDO-2 je diskriminatorna do zavezancev, ki računovodijo po SRS in zato lahko celo ustavno sporna zaradi neenakega položaja davčnih zavezancev. Na to anomalijo je Slovenski inštitut za revizijo opozarjal že pri spremembi ZDDPO - 2, in sicer: "Pripombe na predlog: *V 33. členu se doda nov osmi odstavek, ki se glasi: »Ne glede na določbe prvega do petega odstavka tega člena, se amortizacija dobrega imena ne prizna kot odhodek.«*
Predlagana rešitev je neustreza iz razlogov, ker bo dejansko povzročila neenako obravnavo med zavezanci, ki za računovodski okvir uporabljajo MSRP in tistimi, ki uporabljajo SRS.
Od leta 2016 bodo namreč tisti zavezanci, ki bodo uporabljali MSRP dobro ime slabili (če bodo za to obstajali razlogi), tisti zavezanci, ki bodo uporabljali SRS pa bodo dobro ime amortizirali in slabili (v največ primerih zaradi določb ZGD-1, ki so prevzete po Direktivi 2013/34/EU, v petih letih, ali 20% letno).

Sprememba 33. člena zato učinkuje tako, da zavezanci, ki uporabljali SRS odhodkov zaradi amortiziranja dobrega imela sploh ne morejo davčno uveljaviti, medtem, ko bi tisti, ki računovodijo po MSRPjih, še naprej, enako kot doslej, lahko uveljavljajo odhodke iz slabitev dobrega imena po 23. členu ki ostaja nespremenjen, in ki se glasi:
(1) Odhodki iz prevrednotenja zaradi oslabitve dobrega imena se priznajo v obračunanem znesku, v skladu z 12. členom tega zakona, vendar največ do zneska, ki ustreza 20% začetno izkazane vrednosti dobrega imena.

13 Razmisliti, ali so pri rezervacijah potrebne spremembe zaradi sodbe Vrhovnega sodišča, zaradi sprememb obravnave rezervacij po MSRP bankah, BPH in zavarovalnicah (ali gre za slabitve ali rezervacije, definicija pojma rezervacije), priznavanje rezervacije za jubilejne nagrade, odpravnine in pokojnine v celoti;

16 Uskladitev pravil glede davčno priznanih odhodkov za stroške iz dobrega imena (priznavanje v obdobju, kot bi bila obračunana slabitev, pod pogoji iz 23. člena)

Nesporno je, da je amortizacija dobrega imena davčno nepriznan odhodek – trajno – obvezno za uporabnike SRS. Na drugi strani je slabitev dobrega imena davčno priznana – 20% letno, presežek se prenaša v naslednja obdobja. Zaradi navedene razlike so uporabniki SRS in MSRP v drugačnem davčnem položaju zaradi DDPO. Če je namen zakona, da davčno prizna odhodke iz dobrega imena je zaradi načela enakosti treba določbe uskladiti na način, da ne povzročajo neutemeljenega davčnega razlikovanja pravnih oseb pri enakem dejanskem stanju. Ker uporabniki dobro ime amortizirajo tudi, če ga ne bi bilo treba slabiti, PREDLAGAM: am. dobrega imena je začasno davčno nepriznana in se prizna v obdobju, kot bi bila obračunana slabitev, pod pogoji iz 23. člena ZDDPO-2. S tem bi ZDDPO uporabnike SRS in MSRP enako obravnaval, kar zahteva tudi ustavno načelo enakosti.

15 Enaka obravnava dobrega imena (MSRP ne dovoljuje amortizacije dobrega imena, pač pa le njeno slabitev. SRS določa ravno obratno)

Davčna ureditev je neustrezna, saj gre za neenotno obravnavo davčnih zavezancev, torej tistih, ki računovodijo po SRS in MSRP. Zadnji amortizacije dobrega imena ne dovoljujejo, organizacija dobro ime le slabi.
Poleg tega je potrebno razumeti koncept slabitve pri amortizirljivih sredstvih. Organizacija sredstvo amortizira glede na pričakovano dobo koristnosti. Če nastopijo dejavniki, ki nakazujejo,

da je sredstvo oslabljeno, pa mora organizacija izvesti dodatno test slabitve in za razliko pripoznati dodatni “popravek vrednosti”. V preostali dobi koristnosti zato amortizira manjši znesek. Pri sredstvih, ki so amortizirljiva torej slabitev predstavlja neke vrste “uskladitev” neodpisane vrednosti s spremenjenimi okoliščinami, ki so nastopile po začetnem pripoznanju sredstva. Zato bi bilo v trenutni ureditvi kvečjemu smiselno, da je zavezancem, ki računovodijo po SRS, strošek amortizacije dobrega imena začasno nepriznan in sicer vse do trenutka, ko s testom slabitve dokažejo, da gre za slabitev. Če odhodek v povezavi z dobrim imenom pri zavezancih, ki računovodijo po SRS ne bo nikoli pripoznan, gre za kršenje 13.člena ZDDPO-2 med zavezanci, ki računovodijo po SRS in MSRP.

38 Popraviti celotno poglavje saj je prezahtevno za razumevanje in ga terminološko uskladiti

Zakon ima številne anti-avoidance določbe, ki so sicer nujne, vendar so bile dodane ob številnih spremembah zakona, zato je zaradi določnosti davčnega predpisa, predvidljivosti, nadzora in davčne varnosti, ki ga zahteva Ustava RS nujno, da se zakonska besedilo jasno umesti v sistematiko ZDDPO-2. Le nekaj navedb, ker dokument ni namenjen celoviti analizi sistematike:

- 2.a.čl – splošna antiavoidance določba – splošna antiavoidance določba tudi v 74. členu ZDavP-2, ki pa je v presoji pred ustavnim sodišče
- 2.točka (1) odstavka 5. čl.: antiavoidance določba glede sedeža dejanske uprave – obdavčitev po svetovnem dohodku – razmerje s poglavjem o tujih nadzorovanih družbah ki tudi ureja obdavčitev »poštnih nabiralnikov« v tujini po ZDDPO-2 (čl. 67.h-67.j)?
- 6. odstavek 24. člena (izvzem dividend) - Ugodnosti iz tega člena se ne priznajo, če gre pri zavezancih za okoliščine po 74. členu Zakona o davčnem postopku (razmerje do 2.a. čl?)
- 70. člen (3. odstavek) – ni oprostitve davčnega odtegljaja, če transakcija pomeni izogibanja davkom
- Hibridna neskladja (členi 67.k do 67.m) vsi členi so antiavoidance – razmerje z drugimi členi.

42 Zakonsko urediti področje priznavanja obresti med povezanimi osebami, ki niso predmet ZDDPO-2 (družbeniki - fizične osebe, ki dajo posojila svojim družbam, na način kot je to urejeno v ZDDPO-2, tj. da lahko dokazujejo)

Glede na trenutno urejenost ZDDPO, ta v 19. členu dopušča možnost dokazovanja ustreznosti obrestne mere z ustreznimi dokazili, kadar je povezana oseba – posojilodajalce (družbenik) zavezanec po ZDDPO-2 (pravna oseba), ne dopušča pa dokazovanja v primerih, ko je posojilodajalec, ki je hkrati tudi družbenik posojilojemalca, fizična oseba. Posledično torej v primeru, ko je lastnik - fizična oseba svoji družbi dal posojilo, družba nima zakonske podlage, da bi lahko dokazovala upravičenost obrestne mere na način, kot je to omogočeno, kadar dobi posojilo od povezane osebe, ki je zavezanec po ZDDPO-2. V teh primerih je takšen zavezanec po ZDDPO-2 v primeru dokazovanja ustreznosti obrestne mere v slabšem položaju z drugimi zavezanci, katerih družbeniki – posojilodajalci - so pravne osebe.
Takšna neenakost vodi tudi k nedopustni davčni obravnavi in jo je potrebno odpraviti.

17 NOV PREDLOG: Popravek 29. člen ZDDPO-2 – pojem običajnosti se črta oziroma prilagodi upoštevajo sodbo Vrhovnega sodišča X Ips 281/2017

Določba 29. člen (1. odst) za ugotavljanje dobička se priznajo odhodki, potrebni za pridobitev prihodkov, ki so obdavčeni po tem zakonu. Navedeno določilo je preveč ohlapno, saj omogoča

davčnemu organu, da iz davčnih odhodkov izloča vse odhodke, ki niso vezani na dejanske prihodke, kar se v praksi tudi dogaja. Kot izhaja iz zgoraj citirane sodbe, je treba to odločbo 29. člena razumeti drugače, kar bi lahko storili z enostavno spremembo stavčne zveze. Predlagam spremembo: Za ugotavljanje dobička se priznajo odhodki, ki imajo cilj pridobivanja obdavčljivih prihodkov. S to spremembo je jasneje naveden cilj, da se davčno priznavajo tisti odhodki, za katere lahko zavezanec dokaže, da jih je ustvaril za doseganje prihodkov – četudi v tem ni bil uspešen.

7 Urediti povezavo med 15.b in 22. členom ni jasno čemu je namenjena različna davčna obravnava obeh vrst finančnih naložb, ki so merjene po pošteni vrednosti (MSRP 9 določa, da organizacija izbere način merjenja glede na strategijo naložbenja za kapitalske instrumente oziroma glede na SPPI test za dolžniške instrumente. Ker je izkaz drugega vseobsegajočega izida sestavni del izkaza poslovnega izida, bi se morali učinki obravnavati enako ne glede na to, ali gre pri enih instrumentih učinek preko IPI ali preko IDVD)

1. Potrebno bi bilo celovito prenoviti določbe o davčnem priznavanju prevrednotenj finančnih naložb in odhodkov iz odprave teh finančnih naložb (kapitalski dobički ali kapitalske izgube) na način, da bi bila davčna obravnava enotna ne glede na to, kje se izkazujejo ti odhodki – ali bodisi preko izkaza poslovnega izida ali bodisi preko izkaza drugega vseobsegajočega donosa, torej preko kapitalskih postavk (22 in 15.b ZDDPO-2). Trenutno je tako, da je po pojasnilih Durs/Furs davčna obravnava neenotna pri različnih vrstah finančnih instrumentov (recimo dolgovnih in kapitalskih instrumentih, ki se merijo po nabavni vrednosti v primerjavi s kapitalskimi instrumenti, katerih učinki prevrednotenja in odprave teh instrumentov se v celoti evidentirajo preko kapitalskih postavk).

2. Kapitalske dobičke bi bilo treba urediti celovito - tako z vidika virov dohodka, sprememb na ravni OECD v zvezi s kapitalskimi dobički v določbah KIDO, postopkom pobiranja davka v primeru, ko je nerezident zavezanec za davek, in nenazadnje tudi v zvezi s predlogi glede priznavanja odhodkov zaradi prevrednotenja finančnih instrumentov (15.b in 22. člen) ter predlogi glede izvzema dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev (25. člen). Dodatno se pojasnjuje, da je MF naročilo analizo v zvezi z obdavčitvijo investicijskih skladov, ki jo pripravlja OECD.

24 Preveriti skladnost ZDDPO z EU pravili z vidika jasnosti in predvidljivosti davčne obveznosti pri čezmejnem preoblikovanju in izstopni obdavčitvi (primeroma obdavčitev čezmejnega preoblikovanja tuje GD s sedežem v EU v npr. SLO d.o.o (10 odst.54.a.čl.))

1. Jasnost zakonskih določb in davčne obveznosti pri statusnih preoblikovanjih
Statusna preoblikovanja predstavljajo kompleksne korporacijskopravne transakcije z nepovratnimi učinki posledic (kolesa zgodovine pri tem ni mogoče zavrteti nazaj, npr. združitve dveh družb, tudi če so nezakonite, ni več mogoče preklicati in družbo razdružiti in obratno, družb, ki so v tej zvezi prenehale, ni več mogoče ponovno oživeti). Zaradi tega imajo izjemno pomembne in velike finančne posledice na zelo veliko število subjektov, tako fizičnih kot pravnih. Zaradi tega mora biti še posebej določena davčna predvidljivost teh transakcij. Evropska ureditev in tudi slovenski ZDDPO v tej zvezi določa načelo davčne nevtralnosti takšnih statusnih preoblikovanj. Zaradi zaščite davčnih zavezancev, zaradi spodbujanja podjetniških iniciativ je treba v tej zvezi čimbolj vzpostaviti jasnost davčne obveznosti, predvsem v zvezi z interpretacijo pravnih pravil, (tako npr. vprašanje pojma obrata v primeru oddelitve s pripojitvijo ali izčlenitve s pripojitvijo ipd.- primer ali je tudi zgolj 10 finančna naložba- lastništvo ene druge GD obrat). V tej zvezi bi kazalo dopolniti po potrebi normativni del v tistem delu, ki se izkaže za ne dovolj jasnega.

Hkrati bi morali uvesti tudi institut vnaprejšnje dokončne potrditve davčne obveznosti ob dejansko predstavljenih predpostavkah korporacijskopravne transakcije.

2. Čezmejno preoblikovanje in problematika izstopne obdavčitve

Nedavno je z novelo kodificirane direktive o evropskem pravu družb, torej z direktivo (EU) 2019/2121 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 27. 11. 2019 bilo dokončno na nivoju EU razrešeno vprašanje t. i. čezmejnih preoblikovanj in v tem okviru tudi bistvenega sestavnega dela takšnega preoblikovanja, to je čezmejnega prenosa sedeža. Tako je sedaj nesporno, da se lahko npr. avstrijska delniška družba s sedežem na Dunaju preoblikuje v slovensko npr. družbo z omejeno odgovornostjo s sedežem v Ljubljani in obratno. Pri tem so vsekakor v ospredju poleg korporacijskopravnih elementov tudi pomembni davčnopravni vidiki obdavčitve takšnih transakcij. Ta davčna vprašanja posebej ureja evropska direktiva, naše pravo pa v tej zvezi implementira te določbe v okviru določbe 54.a člena z naslovom izstopna obdavčitev. Medtem ko je na podlagi te določbe relativno jasna opredelitev obdavčitve pri tej transakciji v primeru čezmejnega preoblikovanja iz Slovenije v Avstrijo (s tem da zavezanec iz Slovenije, ki prenaša sredstva v Avstrijo, posebej razkrije in v davčno osnovo vključi skrite rezerve), pa ni jasna določitev davčne obveznosti v primeru obratna operacije, to je preoblikovanja iz Avstrije v Slovenijo. Na to vprašanje določba desetega odstavka 54.a člena ne daje odgovora. Ta odstavek glasi: »(10) Za sredstva iz prvega odstavka tega člena, ki so prenesena v Slovenijo iz druge države članice EU ali EGP, se upošteva vrednost, ki jo je določila druga država članica EU ali EGP. Če tako določena vrednost ne odraža vrednosti, določene v skladu s 16. členom tega zakona, se mora tako prenesenemu sredstvu določiti vrednost v skladu s 16. členom tega zakona.« Po določbi desetega odstavka se urejuje za režim obdavčitve za sredstva: »ki so prenesena v Slovenijo iz druge države«. Napovedni del tega stavka pa govori: »za sredstva iz prvega odstavka tega člena«. To pa je že pojmovno nelogično, ker prvi odstavek tega člena govori izključno o prenosih sredstev iz Slovenije v vseh štirih točkah prvega odstavka 54.a člena. Situacija je torej normativno imperfektna. Gre pa vsekakor za praktično vprašanje, kako bomo obravnavali transakcije, če se bo nemška delniška družba preoblikovala v slovensko d.o.o.. Ali pa italijanska d.o.o. v slovensko delniško družbo. Vsekakor je ekonomsko za Slovenijo zelo zanimivo pritegniti čim več takšnih transakcij, ne pa samo da se bodo naše družbe izseljevale iz Slovenije in preoblikovale čezmejno v tuje gospodarske družbe, ampak mora spodbuditi obratne procese, to je procese prenosov sedežev v Slovenijo in preoblikovanje tujih družb iz drugih držav v slovensko GD s sedežem in dejavnostjo v Sloveniji. Da je to vprašanje nejasno, tudi opozarja pravna literatura. Nikakor pa ne bi bilo ustrezno, če bi takšne transakcije sploh davčno obremenjevali, npr. z interpretacijo, da se pri takšni transakciji obdavči celotna višina osnovnega kapitala ali pa celo celotnega kapitala takšne tuje družbe, ki se iz tujine preseli v Slovenijo. To bi bilo vsekakor poslovno povsem nevzdržno.

6	Redakcijsko urediti 15., 15.a in 15.b člen

9	Jasnejša ureditev specialnega pravila, da se davčna osnova povečuje za obračunano amortizacijo od revaloriziranega dela tudi v primeru, da je bila revalorizacijski rezerva porabljena za povečanje OK ali KK (vezano na pojasnilo Furs: št. 0920-1376/2019-4)

25	Odprava/znižanje davčnih olajšav
33	Znižanje davčne stopnje na 15 %

Analiza pokaže, da je tudi za področje ZDDPO značilno zelo veliko število različnih davčnih spodbud – olajšav, celo s trendom vsakoletnega naraščanja, ki predstavljajo t. i. »davčne izdatke« (glej gradivo MF – Poročilo o davčnih izdatkih v letu 2018).

To so olajšave:

- za investiranje;
- za vlaganja v raziskave in razvoj;
- za zaposlovanje;
- za zaposlovanje invalidov;
- za zavezanca invalida;
- za izvajanje praktičnega dela v strokovnem izobraževanju;
- za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje;
- za donacije in izplačila političnim strankam;
- posebna osebna olajšava za zavezanca, ki samostojno opravlja specializirani poklic na področju kulturne dejavnosti, novinarski poklic oziroma poklic samostojnega športnika,
- za zaposlovanje in investiranje za problemska območja z visoko brezposelnostjo v skladu z Zakonom o razvojni podpori pomurski regiji v obdobju 2010–2015 (v nadaljevanju: ZRPPR1015) oziroma z Zakonom o spodbujanju skladnega regionalnega razvoja (v nadaljevanju: ZSRR-2).
- za pokrivanje davčne izgube.

Analiza pokaže, da ne gre za ustrezne želene instrumente, ker bistveno zmanjšuje učinkovitost, preglednost, poštenost in enostavnost davčnega sistema, kar ogroža predvsem javno finančno vzdržnost ter sprejemanje davčnega sistem kot pravičnega.

Sedanji sistem davčnih olajšav v ZDDPO je tudi s primerjalno-davčnopravnega vidika izjemno poudarjen oziroma razsežen.

Davčna pravila na področju obdavčitve dohodka pravnih oseb bi morala čimbolj v načelu slediti bilančno-računovodskim pravilom ugotovitve obdavčljivega dobička (dohodka), pri čemer bi morala biti davčna osnova čimbolj široka s čim manj izjemami. Široka davčna osnova pa omogoča tudi uporabo nižje davčne stopnje.

Proces po davčni reformi v 2006 pa je v Sloveniji šel v smer, da so se s spremembo zakonodaje nenehno dodajale nove olajšave ter večale višine obstoječih olajšav. Zato bi bilo potrebno s spremembo ZDDPO ponovno vzpostaviti sistem na izhodiščih reforme v 2006, torej sistem z določitvijo široke davčne osnove – dobička/dohodka po bilančnih predpisih, s čim manj izjemami in olajšavami. Olajšave bi bilo treba odpraviti oziroma jih bistveno skrčiti ter znižati. Pri tem pa vsekakor v ospredje negativno izstopa olajšava za investiranje, ki predstavlja med vsemi olajšavami izjemno velik davčni izdatek. Analiza pokaže, da se je v letu 2019 zaradi te olajšave znižala davčna osnova za 870 mio EUR, kar je znižalo davčno obveznost za 165 mio EUR. Kot najbolj problematično se v tej zvezi kaže tudi to, da olajšave niso mogli enakopravno koristiti vsi zavezanci, ampak v glavnem zavezanci iz ločenih dejavnosti. Tako so npr. skoraj polovico zneska olajšave koristili zavezanci iz dejavnosti, ki ustvarili nesorazmerno manjši delež celotne davčne osnove. Vse to kaže na nepravična razmerja, ker imajo nekatere skupine zavezancev mnogo večjo korist od olajšav kot drugi zavezanci.

V tej zvezi bi na podlagi preučitve uresničevanja ciljev vseh olajšav kazalo pod a) odpraviti vse (večino) olajšave in znižati davčno stopnjo, ustrezno glede na ekonomski učinek odprave olajšav, predlog pod b) višino olajšav bistveno znižati, subsidiarno temu pa vsaj ukiniti ali bistveno znižati olajšave za investiranje. Ustrezno odpravi oziroma višini znižanja se lahko prilagodi ustrezno znižanje davčne stopnje.

41	Preveriti ali je mogoče zmanjšati število podzakonskih predpisov

Podzakonski akti – Pravilniki, kot jih ima ZDDPO-2 (8 Pravilnikov) vnašajo med zavezance ogromno zmede, ki rezultira tudi v napačnih davčnih obračunih in naknadnih nadzorih davčnih

organov. Prav tako sam zakon izgubi svojo vrednost, če se lahko tretjino zakona natančneje opredeljuje v Pravilnikih, ki jih lahko brez vednosti zakonodajalca, sprejema le minister za finance in tako enostavno spremni pomen samega zakona.
Davčna zakonodaja mora biti preprosta in enostavna, da jo lahko zavezanci izpolnjujejo s čim manj problemi in da lahko svoje obveznosti izpolnjujejo pravilno in ne z bojaznijo, da se razume Pravilnik drugače ali da obstaja še kakšno mnenje davčnega organa.
Zaradi množičnosti podzakonskih aktov zmedo rešuje FURS s številnimi »neobvezujočimi« mnenji, pojasnili, odgovori, kar pa vnaša dodatno zmedo in povečuje nestabilnost davčnega sistema.

28	Odprava izjeme za investicijsko olajšavo in hkrati znižanje stopenj za to olajšavo na 20 %

Investicijska olajšava izrazito neenakomerno vpliva na posamezne dejavnost. Investicijski razvoj pomeni namreč tudi vlaganje v vsa OOS, sicer širitev d javnosti ni možna. Zato se predlaga razširitev olajšave za vsa vlaganja v OOS, razen zemljišča in razen za NN. S tem se odpravi neenakost glede plačila DDPO; stimulira pa investicije v širitev obsega poslovanja ter s tem spodbujanje bodočega dobička. Zaradi širitve olajšave na vsa OOS se predlaga znižanje olajšave na 20% (kot ob uveljavitvi zakona). S tem bo omogočena tudi olajšava v npr. turistični dejavnosti, ki je v epidemiji izrazito prizadeta, po obstoječem 55.a. členu pa olajšav praktično ni. Izjeme, ki ostanejo: osebna vozila za osebno rabo (tudi električna), NN, pisarniško pohištvo v upravnih prostorih.

1	Splošne določbe zakona vsebujejo splošno pravilo o preprečevanju zlorab, ki je »ad hoc« rešitev, ki daje preširoka pooblastila FURS pri odločanju o nepristnosti transakcij/shem. Takšna določba ne sodi v ZDDPO-2.

1. 74. člen ZDavP-2 je že dovolj jasna določba in ta določba v ZDDPO-2 samo nepotrebno širi pooblastila davčnega organa in znova povečuje nestabilnost davčnega sistema.

2. Določba pomeni implementacijo direktive ATAD. Pri pripravi določbe je bila sprejeta odločitev, da se določbo umesti v ZDDPO-2, ker se direktiva nanaša samo na pravne osebe, umestitev v ZDavP-2 bi pomenilo, da se uporablja za vse vrste davkov. Tudi primerjalno pravno podobno kot druge DČ. EK ni imela pripomb na implementacijo pravila.

19	Razmisliti o spremembi izvzema dobičkov iz odsvojitve poslovnih deležev (primeroma dobiček za namene izvzema po tem členu predstavlja pozitivna razlika med vrednostjo ob odsvojitvi in vrednostjo ob pridobitvi lastniškega deleža. Izguba za namene izvzema po tem členu predstavlja negativna razlika navedenih vrednosti oziroma spremembi ali odpravi pogoja glede (ne)priznavanja izgub (izguba iz odsvojitve po primerljivih tržnih cenah se priznava kot odhodek v celoti).

Kapitalske dobičke bi bilo treba urediti celovito - tako z vidika virov dohodka, sprememb na ravni OECD v zvezi s kapitalskimi dobički v določbah KIDO, postopkom pobiranja davka v primeru, ko je nerezident zavezanec za davek, in nenazadnje tudi v zvezi s predlogi glede priznavanja odhodkov zaradi prevrednotenja finančnih instrumentov (15.b in 22. člen) ter predlogi glede izvzema dobičkov iz odsvojitve lastniških deležev (25. člen). Dodatno se pojasnjuje, da je MF naročilo analizo v zvezi z obdavčitvijo investicijskih skladov, ki jo pripravlja OECD.

LISTA B

22	Vključiti premije za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje kot davčno priznan odhodek ter jih izločiti kot olajšave

Država lahko z davčnimi ukrepi vpliva (vzpodbuja) na povečanje zavedanja zaposlenih in hkrati delodajalcev, da bomo morali sami tudi poskrbeti za svoje življenje po upokojitvi; enostaven davčen ukrep je, da se plačane premije lahko upoštevajo kot davčno priznan odhodek; pri ohranjanju statusa, da se lahko premije PDPZ le kot olajšava pelje preko davčne osnove je premalo stimulativna za delodajalce, sploh manjša in srednja podjetja in se tako na dolgi rok ne dosega cilja izgradnje drugega stebra za pokojnino;
Predlaga se primerjalno analizo izkoriščenih olajšav za PDPZ in vključenost podjetij (podpisane pogodbe) v PDPZ ter tako ugotovili ali res obstaja previsok negativen finančni vpliv na davčne prihodke?

32	Spremeniti olajšavo za donacije na 1 %

ZDDPO-2 omogoča znižanje davčne osnove kot olajšavo za donacije do 0,5% obdavčljivih prihodkov.
Ta odstotek bi se lahko zvišal na 1%, kar bi bila čisto politična odločitev (seveda pozitivna), dajalcem donacij omogočila tudi davčno vzpodbudo pri dobrodelnosti; prejemniki donacije pa bi s tem lažje poslovali pri nepridobitnih akcijah. Kot dodaten predlog: ta višina olajšave se lahko uveljavlja samo pri dobrodelni dejavnosti tistih organizacij, ki se ukvarjajo z reševanjem socialno ogroženih ljudi – tako se zmanjša možnost izigravanja smisla donacije za interne potrebe gospodarskih družb.

35	Poenostaviti postopke glede uveljavljanja KIDO (potrebno le potrdilo)

1. Menimo, da bi moralo biti v ZDDPO (Poglavje XII.) manj birokratsko naravnano mednarodno poslovanje, (vsaj v okviru EU, kjer imajo finančne uprave možnost neposrednega sodelovanja in takojšnje izmenjave podatkov), da ob izplačilu posameznega dohodka v tujino za oprostitev ali po mednarodni konvenciji nižjo stopnjo obdavčitev zadostuje le potrdilo ustreznega organa države prejemnika, da je prejemnik davčni rezident te države in zavezanec za plačilo davka, ki je enak DDPO.

S tem bi zmanjšali obseg dela tako pri zavezancih, kot tudi pri davčnemu organu, ki mu ne bi bilo potrebno izdajati odločb; to bi moralo veljati tudi, če bi davčni zavezanec potrdilo/dokazilo pridobil naknadno. Tako bi se s postopki poenotili z ostalimi državami, ki ne zahtevajo tako birokratskega pristopa pri mednarodnem davčnem poslovanju.

2. FURS ima v načrtu, da omogoči vlaganje KIDO obrazcev preko eDavkov, kar bo za plačnike davka pomenilo poenostavitev (zaradi dodatnih nalog v zvezi s COVID19 so te aktivnosti zastale). Postopki uveljavljanja ugodnosti so v Sloveniji enostavni, izpeljani preko plačnika davka. V drugih državah je dovoljen samo postopek vračila davka. Slovenijo predstavljajo kot primer dobre prakse. Na ravni EU se preučujejo prakse postopkov v zvezi z davčnimi odtegljaji in KIDO. Izdana bodo priporočila.

39	Poenostavitev obrazca obračuna DDPO in njenih prilog

29	Bolj določni kriteriji katera vlaganja izpolnjujejo pogoje za olajšavo R&R

Olajšava v zasnovi dobro cilja razvoj in raziskave, ki omogočajo višjo dodano vrednost, vendar je pojmovno izrazito težko določiti kdaj je /ni raziskav a in razvoj. Razlog ni le metodološki, temveč strokovni (kaj je R&D na področju fizike lahko odločijo le fiziki, R&D na področju kemije kemiki,..) zato naj se kot opcijo R&D prizna kot olajšava na temelju potrjene pravne zaščite intelektualne/industrijske lastnine v letu, ko je pravna zaščita pridobljena.

PRILOGA 2: PREDLOGI, KI NISO DOBILI ZADOSTNE PODPORE

31	Dopolniti davčno olajšavo glede praktičnega dela (57. člen), na način, da se olajšava uveljavlja v letu, ko se izkazujejo odhodki
30	Razširiti olajšavo za R&R – ukinitev vezanje pravil na Frascati
18	Razmisliti o spremembi določbe glede izvzema dividend na način, da se dividenda izvzame, ko je slednja obračunana in ne ob njenem prejemu.
40	Razmisliti o spremembi Zakona o udeležbi delavcev pri dobičku – ugodnosti pri izplačilu te udeležbe naj veljajo že prvo leto po potrditvi letnega poročila
4	Dovoliti oprostitev plačila davčnega odtegljaja po 71. členu ZDDPO-2 tudi za dividendam podobne dohodke (denimo prikrita izplačila dobička) – po mojem mnenju je sedanja praksa v nasprotju z direktivo o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic
8	Uporaba odprave dvojne obdavčitve in manj kot enkratne obdavčitve, če so učinki izkazani v drugem vseobsegajočem donosu
27	Razširitev olajšave za investiranje z opremo v pohištvo, definirati opremo (turistična dejavnost)
34	posebna stopnja 0 % za AIS sklade.
36	Priznanje odbitka tujega davka v celoti ter preveriti formulo za odbitek tujega davka v prilogi 10 in 11 obračuna DDPO, omogočiti prenos v prihodnost davčne obveznosti in davčno priznati odpis obveznosti.
10	Razmisliti, ali je potrebno dopolniti 12. člen glede na sodbe VS
26	Razširiti prenos vseh olajšav v naslednja davčna obdobja
11	Razmisliti o dopolnitvi 16. člena glede na sprememb smernic OECD o transfernih cenah - dopolnitev pravilnika; dopolnitev ZDDPO-2 na način, da se omogoči uporaba smernic OECD
43	Sprememba davčne obravnave AT1 finančnih inštrumentov (predlaga se odstop od računovodske obravnave teh inštrumentov – namesto kot kapital bi se jih obravnavalo kot dolg)
44	Posebna davčna obravnava športa in športnikov - predlaga se popolno oprostitev plačila davka od dohodkov pravnih oseb za prejemnika sponzorstva za SDK dejavnost 93.120 (dejavnost športnih klubov) in 93.190 (druge športne dejavnosti). Prav tako predlog predvideva, da so odhodki pri dajalcu sponzorstva davčno priznani v višini 3-kratnika danega sponzorstva

3. Poročilo delovne skupine za pripravo ukrepov na področju davčnega postopka in finančne uprave

Analiza stanja na področju davčnega postopka in finančne uprave

Zakon o davčnem postopku (v nadaljnjem besedilu: ZDavP-2) je pretežno postopkovni predpis, po katerem se morajo ravnati davčni organ, zavezanci za davek in morebitni drugi udeleženci v davčnih zadevah, to je pri pobiranju davkov. Pomen tega zakona je predvsem v povezovanju vseh dajatev v enotni procesni in delno materialnopravni okvir na nacionalni ravni. V ZDavP-2 so urejene pravice in obveznosti zavezancev za davek, varovanje podatkov, pridobljenih v postopku pobiranja davkov, ter medsebojna pomoč pri pobiranju davkov in izmenjavi podatkov med državami članicami Evropske unije. V davčnem postopku se za vprašanja davčnega postopka, ki niso urejena z mednarodno pogodbo, ki obvezuje Republiko Slovenijo, z zakonom o obdavčenju, z ZDavP-2, Zakonom o finančni upravi, Zakonom o inšpekcijskem nadzoru, subsidiarno uporablja Zakon o splošnem upravnem postopku (v nadaljnjem besedilu: ZUP). ZDavP-2 poleg postopkovnih določb vsebuje tudi številne materialne določbe o izpolnitvi davčne obveznosti: na primer določbe o zastaranju, določitev davčnega zavezanca (plačnika davka), odmera davka od nenapovedanih dohodkov, obresti za nepravočasno izpolnitev davčne obveznosti (v zvezi s predložitvijo davčne napovedi, predložitvijo obračuna davka, plačilom davka) obresti v zvezi z vračilom davka, obresti za »prikrite« olajšave, ki so vsebovane v posebnem delu zakona, določbe glede plačila davka, torej, kdaj se šteje, da je davek plačan, vrstni red plačila, pobot itd.

ZDavP-2 je bil sprejet leta 2006. Od leta 2006 pa do danes so bile na podlagi spoznanj izvajanja veljavnega sistema, predlogov strokovne javnosti in davčnih zavezancev, v zvezi s spremembami in dopolnitvami sistema obdavčitve dohodkov fizičnih ali pravnih oseb v Zakonu o dohodnini in Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb in zaradi obveznosti prenosa direktiv Sveta (EU) sprejete številne spremembe zakona.

V nadaljevanju je prikazan pristop, s katerim se zagotavlja sprejemanje kakovostnih predpisov, ki jih ni treba pogosto spreminjati, pravočasno ukrepanje, če je to potrebno, hkrati pa tudi pripomore k enakomernejši in pravičnejši obdavčitvi vseh zavezancev.

Pri pripravi ukrepov je treba upoštevati:

- vsebino zakona, ki ureja postopek pobiranja davkov, in zakona, ki ureja načela delovanja, organizacijo, naloge in pooblastila finančne uprave, pravice ter posebnosti delovnopravnih razmerij uslužbencev finančne uprave in druga vprašanja, povezana z delovanjem finančne uprave,
- pravno varnost zavezancev za davek in javni interes,
- veljavne oziroma sprejete zaveze Slovenije po implementaciji in upoštevanju prava EU in drugih standardov v mednarodnem prostoru,
- spoznanja in izkušanje iz prakse, predvsem strokovne javnosti, davčnih zavezancev, Finančne uprave Republike Slovenije (v nadaljnjem besedilu: FURS) in sodne prakse,
- da je primernost načeloma podprtih rešitev treba podkrepiti z vsebinskimi analizami oziroma oceno stanja[1], predloge za spremembo in dopolnitev obravnavati sistemsko in

[1] Iz Resolucije o normativni dejavnosti, ki ureja izhodišča za pripravljavce predpisov, izhaja, da načelo potrebnosti pravnega urejanja področja postavlja pred zakonodajalca nujnost poglobljene analize politike (ki se uvaja na novo ali spreminja in dopolnjuje), iz katere izhajajo vprašanja, ki jih je treba urediti, vzroki za nastanek problemov, natančno določeni cilji in načini urejanja. Pri tem se odločitve za urejanje s predpisi sprejemajo restriktivno, to je samo v primerih, ko se oceni, da z drugimi vrstami ukrepov zastavljenih ciljev ni mogoče doseči ali zagotoviti njihovega izvrševanja. Iz Resolucije o normativni dejavnosti tudi izhaja, da je treba okrepiti nadzor nad spoštovanjem in izvajanjem predpisov ter

celovito, kar pomeni, da je treba preučiti različne vidike z namenom pravilno in zakonito vodenih postopkov, enake obravnave med zavezanci, boljše pravne varnosti in v izogib težavam pri izvajanju,
- da morajo določbe zakonov vsebovati abstraktna pravna pravila, kar je bistvena sestavina pravne varnosti, saj mora obvezno predpisano ravnanje pravnim subjektom biti vnaprej znano,
- da morajo biti določbe razumljive in jasne, pregledne, da je treba zagotoviti pravilno in enotno uporabo strokovnih pojmov, saj se samo tak predpis lahko izvršuje enostavno in enotno,[2]
- da so pravna varnost, spoštovanje načela davčne pravičnosti oziroma načela enakomerne porazdelitve davčnega bremena med davčne zavezance, elementi, ki pomembno vplivajo na pripravljenost davčnih zavezancev k izpolnjevanju (še posebej k prostovoljnemu izpolnjevanju) davčnih obveznosti,
- da pogosto spreminjanje davčnih predpisov zmanjšuje pravno varnost, saj je spoštovanje načela zakonitosti še posebej zahtevno, vpliva pa tudi na učinkovitost pobiranja davkov ter zaupanje v pravno državo,
- da je pri prenosu posameznih rešitev iz drugih pravnih redov treba upoštevati skladnost z obstoječim pravnim redom Republike Slovenije na davčnem področju in celotni pravni sistem te države, iz katere je prevzeta rešitev,
- da se ne dopolnjujejo določbe, če je za zakonito in pravilno postopanje davčnega organa potrebno zagotoviti njihovo pravilno uporabo v praksi.

S spremembami zakona od sprejetja ZDavP-2 so bile uvedene številne rešitve za poenostavitev postopkov pobiranja davkov na strani zavezancev za davek in na strani davčnega organa, zmanjšanje administrativnega bremena zavezancev za davek ter uvedene možnosti za lažje izpolnjevanje davčnih obveznosti, vključno s plačilom davka. Kljub temu pa ureditev davčnega postopka še vedno omogoča izboljšave. Na podlagi predlogov za spremembe ZDavP-2, ki so jih podali člani delovne skupine, je na določenih področjih izpostavljena:
- nepreglednost zakona,
- nezadostna jasnost in določnost,
- pomanjkljivo ali vprašljivo urejeni instituti, predvsem z vidika pravne varnosti zavezancev za davek,
- neenotna praksa davčnega organa,
- nepravilno ali neskrbno izvajanje oziroma vodenje davčnih postopkov,

---

trajno spremljati izvajanje predpisov s presojo posledic na podlagi vnaprej določenih meril. Takšen pristop zagotavlja sprejemanje kakovostnih predpisov, ki jih ni treba pogosto spreminjati, pravočasno ukrepanje, če je to potrebno, hkrati pa tudi pripomore k enakomernejši in pravičnejši obdavčitvi vseh zavezancev. Prepogosto spreminjanje predpisov slabi pravno varnost davčnih zavezancev.

[2] Iz Resolucije o normativni dejavnosti: Da bi bil predpis čim bolj razumljiv in nedvoumen, naj bi bil čim krajši in jedrnat, ne da bi izostala katerakoli potrebna vsebina. To velja zlasti za zakone. Podzakonski predpisi so lahko obsežnejši, saj določajo podrobnejšo vsebino posameznega družbenega razmerja. Kratkost in jedrnatost pomenita, da se določbe zapisujejo tako, da se s čim bolj skopim besedilom določi čim več vsebine. Predpis zato ne sme vsebovati določb, ki ga po nepotrebnem obremenjujejo. Poleg tega mora zakon urejati le zakonsko materijo in prepustiti podrobnejše urejanje podzakonskim predpisom. Zakonodajalec, ki ureja tudi materijo, ki naj bi jo določila izvršilna oblast, prevzema funkcijo izvršilne veje oblasti. Prav zato je za pisanje zakona potrebna predhodna pripravljavčeva presoja, katere vsebine je treba urediti v zakonu in katere v izvršilnih predpisih. Na splošno velja, da je zakonska materija samo tista materija, ki je ni dopustno določiti s podzakonskim predpisom. Neustrezno je tudi, če predpis obremenjujejo določbe, ki so že vsebovane v hierarhično višjem predpisu, najpogosteje zakonu, in se v hierarhično nižjem povzemajo. V nasprotju s prepričanjem, da se na ta način uporabniku predpisa olajša uporaba, uporabnika povzemanje določb zavede glede hierarhičnega pomena povzete določbe.

- nezadostno spoštovanje pravil postopka in pravic zavezancev za davek,
- dolgotrajnost in netransparentnost vodenja postopkov pobiranja davka,
- preširoka pooblastila davčnega organa idr.

V nadaljevanju so predstavljene vsebine predlogov za izboljšave davčnega postopka:

1. Z namenom zadostnega procesnega varstva zavezancev za davek dopolniti vsebino temeljnih načel, ki bodo v primeru dvoma pomagala pri interpretaciji tako, da bo z njihovo razlago mogoče nedvoumno ugotoviti vsebino posameznega vprašanja davčnega postopka.

Načelo zakonitosti, ki ga mora spoštovati davčni organ v razmerju do zavezanca za davek, zagotavlja enakost zavezancev za davek in davčnemu organu prepoveduje arbitrarnost oziroma samovoljo ter pristransko obravnavo. To načelo dopolniti še z vidika spoštovanja davčne pravičnosti s strani davčnega organa, načela enakosti pri uporabi prava, ki vključuje tudi spoštovanje načela vezanosti na ustaljeno sodno prakso in odločitve davčnega organa. Z vidika časovne veljavnosti v določbi o načelu materialne resnice opredeliti, da se davčna obveznost ugotavlja na podlagi določb, ki veljajo na dan nastanka obdavčljivega dogodka (varianta: V davčnem postopku se uporabljajo predpisi, ki so veljali v času nastanka davčne obveznosti, ker nastanek obdavčljivega dogodka – predmeta obdavčitve praviloma še ne pomeni trenutka nastanka davčne obveznosti in ker materialni predpis ureja, kdaj nastane obveznost.). Enako določbo glede časovne veljavnosti vključiti tudi v 9. člen, ki ureja načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti.

2. V poglavju z naslovom »Udeleženci v postopku« niso vključeni samo udeleženci v postopku, zato je treba naslov poglavja in vsebino dosledneje opredeliti. V tem okviru je treba preučiti ustreznost poimenovanja zavezanca za davek, to je osebe, ki je v postopku davčne izvršbe dolžna plačati davek. Preučiti, ali bi bil »davčni porok« primerno poimenovanje te osebe in ali bi bilo mogoče v ta pojem vključili tudi vse osebe, ki so namesto zavezanca za davek dolžne plačati davek. Premisliti, ali je terminologija zavezanec za davek in davčni zavezanec primerna in v zakonu konsistentno uporabljena. Iz zakona ni jasno razvidno, kdaj gre za plačnika davka v širšem pomenu besede in kdaj za plačnika davka v ožjem pomenu besede.

3. Glede udeležbe stranskih udeležencev v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora preučiti možnost ureditve, ki bi zamejil domet odločitve Ustavnega sodišča (Up-785/15-14, Up-788/15-15, z dne 27. 10. 2016), obenem pa dopustil stransko udeležbo tako, da ne bi bilo problematično z vidika kršitve pravic iz 22. člena Ustave. Predlaga se dodati specialno določbo glede na ZUP, da je stranska udeležba v davčnih postopkih vezana na izkazan pravni interes v času vodenja davčnega postopka. Premisliti, ali naj se doda kot podlaga za vstop v postopek tudi potencialni oziroma naknadni pravni interes v primerih obnove postopka po uradni dolžnosti.

4. Regulirati davčno svetovanje: Davčno svetovanje bi bilo primerno po vzoru odvetništva urediti v specialnem zakonu (npr. Zakonu o davčnem svetovanju), ki bi urejal naloge davčnega svetovalca (svetovanje, preučevanje možnosti v okviru veljavne davčne zakonodaje, da se doseže najugodnejša davčna obremenitev, izpolnjevanje davčne obveznosti, zastopanje), status in poklic, pravice in obveznosti davčnega svetovalca pri opravljanju njegovih nalog, pogoje za opravljanje poklica davčnega svetovanja, javna pooblastila združenj oziroma zbornic davčnih svetovalcev. Morda bi bilo treba usposobljenim strokovnjakom tudi zagotoviti enakopraven položaj, kot bi ga imeli davčni svetovalci, npr. računovodje, odvetniki in morebitne druge osebe. Opredeliti se do vprašanja, ali mora biti davčni svetovalec član zbornice, o odgovornosti davčnega svetovalca, zavarovanju odgovornosti za določeno zavarovalno vsoto, tarifi za opravljene storitve, načinu pridobivanja statusa – kdo bi predpisoval zahteve oziroma

pogoje za pridobitev statusa, na primer z licenco, kdo bi podeljeval licence), opredelitev do nasprotja interesov med davčnim svetovanjem in revidiranjem, definirati zaupnost razmerja, torej okvir za poklic in dejavnost, postopek pridobitve in odvzema licence, standarde za delo davčnih svetovalcev ipd. Pri pripravi ureditve bi morali poleg Zbornice davčnih svetovalcev Slovenije in Davčno svetovalne zbornice Slovenije vključiti še druga združenja: Sekcijo za davčno svetovanje pri Slovenskem inštitutu za revizijo, Zvezo računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, Zbornico računovodskih servisov pri GZS in morda v ta namen opraviti strokovno javno razpravo.

5. Z namenom, da bodo imeli instituti zavezujoče informacije in APA sporazuma ter posebnih statusov zavezancev jasno opredeljen postopek sprejema, pravne učinke in sodno varstvo, je treba definirati pravno naravo teh aktov; predlaga se izdaja upravne odločbe oziroma posamičnega upravnega akta, v primeru možne generalizacije in anonimizacije pa izdaja pojasnila oziroma navodila. Za izdajo zavezujoče informacije je treba skrajšati rok.

6. Preučiti primernost ureditve razkritja podatkov, ki se štejejo za davčno tajnost (ali javna objava še ustreza namenu, ali jo je treba spremeniti, ali izmenjava podatkov med davčnimi organi sledi Splošni uredbi EU o varstvu osebnih podatkov). Premisliti o potrebi informiranja osebe, o kateri so bili podatki, ki so davčna tajnost, razkriti, in primerih, ko bi bila seznanitev obvezna. Urediti razkritje podatkov zaradi davčnega zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti ali plačila davka.

7. Zaradi neodpiranja TRR poslovnim subjektom s strani bank in hranilnic je treba predpisati razloge, zaradi katerih se ne kaznuje subjekt, ki mu ponudnik plačilnega prometa ne odpre računa. Vprašanje je, ali je primerno, da so med temi razlogi vključeni tudi razlogi zaradi neporavnanih obveznosti do banke. Poslovni subjekt se zaradi tega tudi ne kaznuje, če ne posluje prek TRR. Po drugi strani pa se tudi ne kaznuje poslovni subjekt, ki fizični osebi izroči plačila in prejemke v gotovini, ker banka fizični osebi ne odpre TRR ali osnovnega plačilnega računa. Do sprejema nove ureditve naj Generalni finančni urad FURS pripravi navodila za finančne urade, da se zaradi teh razlogov v prekrškovnih postopkih ne izreče sankcija zaradi kršitve 36. ali 37. člena ZDavP-2. Po stališču Ministrstvu za finance bi FURS v prekrškovnem postopku že moral upoštevati te razloge, če jih je davčni zavezanec izkazal. (V zvezi s problematiko odpiranja računov, za katero že nekaj časa iščemo rešitve, izpostavljamo, da obveznosti nakazovanja ne določa samo ZDavP-2, ampak tudi drugi predpisi, npr. Zakon o delovnih razmerjih, ki določa obvezno nakazilo plač na TRR. Kot ugotavlja tudi Urad za preprečevanje pranja denarja, je poslovanje z gotovino tvegano na področju pranja denarja, financiranja terorizma, zaradi nesledljivosti in anonimnosti, ki jo gotovina omogoča, se lahko prikrije sredstva pred državnimi organi in se na ta način izogiba plačilu davkov, gotovina lahko privede do neupravičeno pridobljenih socialnih transferjev, vpliva na delo na črno, neplačevanje prispevkov za socialno varnost, povzroča težave v nadzoru, izterjavi (civilni, davčni) ipd.)).

8. Preučiti, ali je treba urediti, da lahko davčni organ od ponudnikov plačilnih storitev pridobiva podatke o posameznem zavezancu za davek le pod določenimi upravičenimi pogoji (po vzoru nemške ureditve, brez pridobivanja podatkov »na zalogo«, s spremembo 37. člena ZDavP-2). Pri ureditvi te vsebine je treba upoštevati tudi javni interes. Omejitev varstva pravic zasebnosti in osebnostnih pravic ter varstvo osebnih podatkov so dopustni, če imajo zakonsko podlago in so v skladu z načelom sorazmernosti, torej omejitev mora biti potrebna in nujna za dosego zasledovanega ustavno legitimnega cilja ter v sorazmerju s pomembnostjo tega cilja, v skladu tudi z neposredno uporabo Splošne uredbe EU o varstvu podatkov (GDPR).

9. Zagotoviti konsistentnost in ustreznost določil o vsebini davčne obveznosti in izpolnitvi davčne obveznosti (vključno s solidarno odgovornostjo povezane osebe, odgovornostjo pravnih naslednikov, zakonitih zastopnikov, institute o poroštvu idr.).

10. Preučiti, kako rešiti problem prenosa legitimacije iz matičnega postopka v izvršbo, ko gre za izterjavo od porokov. Treba je še določiti izvršljivost, tj. od kdaj najprej lahko davčni organ izterjuje davčno obveznost, v povezavi z (ne)možnostjo zavarovanja dolga po t. i. poroštveni pogodbi še pred pravnomočnostjo.

11. Podaljšati roke za predložitev obračuna davka (z osem na petnajst dni). Preučiti določitev zakonske podlage za vladne ukrepe podaljšanja ob posebnih okoliščinah (analogno 306.a členu ZUP).

12. V zvezi z ureditvijo samoprijave se predlaga, da se koncept samoprijave nekoliko redefinira, v smislu določenih omejitev zlasti pri obračunih po 55. členu ZDavP-2 (tudi sedaj zelo široke (čeprav le prekrškovne) ekskulpacije). Kaže enotno urediti en način redefiniranja obračuna, ne kot sedaj, več vrst (popravek, samoprijava, predložitev po zapisniku v DIN itd.). Predlaga se tudi, da se omogoči vlaganje samoprijave večkrat in kadarkoli (tudi po tem, ko je že izdana odmerna odločba oziroma takoj po začetem inšpekcijskem postopku (ne le po izdaji zapisnika), saj se zasleduje namen, da je plačan davek, čeprav kaže določiti neke omejitve pri drugi ali nadaljnjih samoprijavah obračuna ali napovedi oziroma naknadne predložitve obračuna, s ciljem le čimprejšnje izpolnitve davčne obveznosti oziroma več ekskulpacije ali drugih bonitet za bolj zgodnje samoprijavitelje. Premisliti tudi o tem, da se v primeru samoprijave, poleg tega, da se ne uvede postopek o prekršku, ne uvede tudi kazenski postopek, seveda v ustavnih mejah. Preučiti možnosti, s katerimi bi spodbudili davčne zavezance k vložitvi samoprijave, vendar ne na račun dolžnosti za pravočasno in pravilno izpolnjevanje davčne obveznosti oziroma pravočasnega dajanja pravilnih in popolnih podatkov, ki jih davčni organ potrebuje za pobiranje davka (vlaganja napovedi in obračunov), kot na primer znižanje obresti, podaljšanje rokov za vložitev vrnitve v prejšnje stanje in poiskati še druge možnosti, s katerimi se spodbuja davčne zavezance k pravočasnemu in pravilnemu izpolnjevanju obveznosti. Predlogi za spremembe se morajo oblikovati na prej ugotovljenih razlogih, zaradi katerih davčni zavezanci vlagajo samoprijavo ali želijo vložiti samoprijavo tudi po izdaji odmerne odločbe.

13. Materialno določbo, ki ureja odmero davka od nenapovedanih dohodkov (višino davka), vključiti v zakon, ki ureja dohodnino. Z zasledovanjem pravne varnosti davčnega zavezanca dopolniti določbo glede načina izračuna davka od nenapovedanih dohodkov ter urediti vprašanja, ki se postavljajo v zvezi z odmero tega davka. Predlaga se torej črtanje 68.a člena ZDavP-2 (zaradi prenosa v Zakon o dohodnini).

14. V zvezi z zahtevo za oceno ustavnosti, ki jo je podalo Vrhovno sodišče RS v zvezi s četrtim odstavkom 74. člena ZDavP-2, je treba v zakonu vzpostaviti ustrezne javnopravne posledice za v davčnem izogibanju udeležene davčne zavezance. Ena od možnosti zakonske ureditve, ki jo predlaga Vrhovno sodišče RS, bi bila lahko ta, da bi bili v primeru ugotovljenega nedovoljenega davčnega izogibanja za nastalo davčno terjatev (oškodovanje državnega proračuna) odgovorni vsi davčni zavezanci, ki so pri takem davčnem izogibanju sodelovali. Posledično bi lahko davčni organ (najprej) terjal plačilo zakonite davčne obveznosti od tistega, ki se je s takim dejanjem okoristil (npr. prejel neobdavčena ali premalo obdavčena sredstva), pa tudi od vseh ostalih subjektov, ki so vedeli, ali bi morali vedeti, da sodelujejo pri nedovoljenem davčnem izogibanju. To pa terja izrecno zakonsko materialnopravno določitev, prav tako pa tudi povezano procesno ureditev sodelovanja vseh udeležencev pri nedovoljenem davčnem izogibanju ali zlorabi v enotnem postopku. Taka ureditev bi bila temelj

za odločanje tudi v obravnavanem sporu, saj bi zakonsko vzpostavljena solidarna (ali subsidiarna) odgovornost za plačilo davka, do katerega zaradi zlorabe predpisov ni prišlo, utemeljevala tudi odgovornost revidenta (pravne osebe), čeprav od nedovoljenega davčnega izogibanja, pri katerem je sodeloval, ni imel (neposredne) koristi, temveč sta korist pridobili drugi, z njim povezani fizični osebi (družbenika).

Četrti odstavek 74. člena ZDavP-2 naj se izvaja primarno na podlagi predhodnih strokovnih stališč, v katerih bo FURS pojasnil, kdaj gre za t.i. nezakonito davčno izogibanje in šele na tej podlagi bi lahko FURS izvajal t.i. sistematične davčne nadzore zaznanih, zahtevnih področij.[3]

15. Določbe, ki urejajo davčni postopek (II. poglavje), dopolniti tako, da bo zavezancu za davek omogočeno pravilno in pravočasno izpolnjevanje obveznosti na enostaven način, da mu bo omogočeno učinkovito oziroma uspešno uveljavljanje pravic in pravnih koristi. Treba je dopolniti določbe tako, da bodo ustvarjene možnosti in načini za čim učinkovitejše uresničevanje pravic in izpolnjevanje obveznosti, upoštevaje utemeljene razloge drugačne ureditve od ZUP. To velja na primer za poenostavitve glede ustne obravnave ali sorazmernost pri obračunu stroškov glede na načelo delnega uspeha v postopku ter druge predloge v nadaljnjih točkah (npr. o vročanju in pravnih sredstvih).

Ureditev dokaznega postopka je treba dopolniti tako, da zavezancu za davek ne bo oteženo dokazovanje dejstev, pomembnih za odločitev. Ne glede na to, da ni dvoma, da prednost pisne dokumentacije še ne izniči splošnega pravila, da se kot dokaz lahko uporabi vse, kar je primerno za ugotavljanje stanja zadeve in kar ustreza posameznemu primeru, je treba odpraviti dileme v praksi glede omejevanja dokaznih sredstev, ko listinskih dokazov kot primarnega dokaznega sredstva ni, razen če so listine formalni pogoj za uveljavljanje pravic.[4]

Poudariti kaže vlogo davčnega organa glede informiranja o enotni razlagi predpisov oz. potrebo po povečani rabi zavezujoče informacije (13. in 14. člen ZDavP-2) in hitrejši odzivnosti FURS v obeh primerih. Pri tem gre slediti načelu upravičenih pričakovanj, med drugim glede nespreminjanja npr. že izdanih pojasnil.

16. Opredeliti se do alternativnega reševanja sporov (v nadaljnjem besedilu: ARS) v davčnih zadevah (mehanizma posredovanja s strani tretje osebe, lahko tudi davčnega uslužbenca, ki ne vodi postopka).

---

[3] Ob tem se opozarja na primer nadzorov lastnih poslovnih deležev, kjer je FURS, brez izdanega strokovnega stališča, izvedel veliko število davčnih nadzorov, kjer so strokovnjaki šele iz obrazložitve odločb ugotovili, kakšno je dejansko razumevanje pridobitve lastnih poslovnih deležev. Strokovna stališča morajo odgovoriti na ključna vprašanja določenega dejanskega pravnega problema (npr. izstop iz družbe, izvajanje dejavnosti preko normiranca in lastnega d.o.o.-ja itd.) in šele na tej podlagi je mogoč oz. smiseln davčni nadzor, kar je skladno tudi z načelom predvidljivosti oz. gotovosti in posledično pravne varnosti. Področje je potrebno urejati v duhu predlaganega 14. člena Kodeksa za pravice plačnikov davkov.

[4] Vrhovno sodišče RS, se je v Sklepu št. X Ips 220/2016 opredelilo glede dokaznih sredstev v davčnem postopku. Vrhovno sodišče RS navaja, da že iz besedila 77. člena ZDavP-2 izhaja, da nelistinski dokazi (kot je npr. zaslišanje priče) niso izključeni in da je Vrhovno sodišče RS v zadevah, ko je bilo soočeno s podobnimi razlogi za zavrnitev nelistinskih dokazov v davčnem postopku, že navedlo, da je možnost dokazovanja z drugimi dokaznimi sredstvi predvidena ravno za primere, ko listinskih dokazov kot primarnega dokaznega sredstva ni, razen če so listine formalni pogoj za uveljavljanje pravic. Katere dokaze je mogoče primarno pričakovati oziroma zahtevati, je torej odvisno od vsebine oziroma narave spora, saj stranka v določenih postopkih odločilnega dejstva niti ne more dokazovati z listinami.

Davki se določajo z zakonom**.** Alternativne oblike reševanja so primernejše v civilnih zadevah, ko gre za voljo dveh pogodbenih strank, v davčnem postopku pa mora biti spoštovan javni interes, to je da se davki plačajo v višini, kot to določa zakon, vendar se tudi v upravnih in davčnih zadevah primerjalnopravno ARS čedalje bolj uveljavlja s ciljem pravne varnosti in prostovoljnega izpolnjevanja obveznosti. Upoštevajoč splošne značilnosti upravnih zadev in posebne značilnosti davčnih postopkov je mogoče prepoznati kot glavne prednosti ARS: enostavnejši, prožnejši in hitrejši postopki, reševanje sporov po načelu pravičnosti in ne zgolj upoštevanje strogih zakonskih pravil, sporazumna poravnava in večja sprejemljivost bremen pri zavezancih. Prav tako je ključna prednost ARS preprečevanje sporov pred sodišči (zmanjšanje obremenitev sodišč, zlasti v luči naraščajočega obsega davčnih sporov, kar pa je tudi odvisno od stopnje konflikta). Zaradi podanih javnopravnih omejitev pa mora zakon izrecno podati najmanj podlago in meje za tovrstno diskrecijo davčnega organa, dopustne oblike ARS, udeležence in učinke posameznih oblik ARS, zlasti izvršljivost aktov in vpliv ARS na sodno varstvo.

Za odgovor o potrebi in primernosti ARS je treba odgovoriti:
Kaj je cilj: ugotoviti je treba vzroke za nastanek problemov, natančno določeni cilji in načini urejanja. Pri tem se odločitve za urejanje s predpisi sprejemajo restriktivno, to je samo v primerih, ko se oceni, da z drugimi vrstami ukrepov zastavljenih ciljev ni mogoče doseči ali zagotoviti njihovega izvrševanja. Če je namen hitrejše reševanje pritožb, zmanjšati število sporov, je treba ugotoviti tudi, če obstajajo še drugi načini za uresničitev cilja, ali je to edina in najboljša možnost, kakšne so lahko slabosti, v ta namen pripraviti analizo.
Kdo so upravičenci oziroma komu je namenjen ARS: jasno definirati davčne zavezance (npr. velika, srednja, mala podjetja, s. p., fizične osebe idr.)

Pogoji oziroma kriteriji za ARS:

- da se reši sporno dejansko vprašanje,
- če je dejansko stanje vprašljivo, sporno, če je samo določeno dejstvo težko ugotoviti, če določena dejstva iz kakršnegakoli razloga niso znana (niso v celoti dokumentirana, so preveč številna in zapletena), na primerih cenitve obdavčitve, v primerih transfernih cen bi bili postopki ARS izključeni, saj ima davčni zavezanec možnost skleniti APA sporazum,
- natančen opis načina ugotavljanja dejstev v primerih iz prejšnje alineje,
- poimenovanje akta - dogovor, sporazum (uporaba izraza odločbe v postopku ARS ni primerna, ker je odločba akt organa), pravna narava tega akta,
- dogovor, sporazum, ni dopusten, če je dejansko stanje mogoče pravilno in popolno ugotoviti,
- za napake davčnega organa se postopek ARS ne uporablja,
- uporaba ARS je izključena, če gre za pravno vprašanje, če so podani dvomi glede razlage, saj tovrstne razlage zahtevajo odločitev sodišč,
- ali postopki ARS izključujejo pritožbo: če so pravna sredstva izključena, ali ni podan noben dvom oziroma očitek, da s tem ni zagotovljena pravica do pritožbe in do sodnega varstva, ki jo zagotavlja Ustava (25. člen); če pa mora biti pritožba v določenih primerih dopuščena, je treba jasno navesti primere; če je postopek ARS prostovoljen, ni mogoče očitati, da gre za nedopusten poseg z ustavno zajamčeno pravico do pravnega sredstva in sodnega varstva.
- opredeliti se do vprašanj glede razmerja ARS do temeljnih načel: ali se s postopki ARS spreminjajo načela davčnega postopka, predvsem načelo zakonitosti, načelo enakosti, načelo materialne resnice in morebitna druga načela,
- ali so z ARS kakšni procesni instituti izključeni,
- ali dogovor, sporazum, vpliva na prekrškovni postopek, obresti,
- kdo odloča o uvedbi postopka ARS (davčni zavezanec, davčni organ, tretja oseba),

- kdo predlaga uvedbo postopka ARS,
- časovni vidik uporabe: v času nadzora, pred izdajo zapisnika, po izdaji odločbe, pred vložitvijo pritožbe,
- vrste, načini ARS: mediacija, arbitraža,
- roki za začetek postopka, roki in akti v zvezi s predlogom za uvedbo ARS, roki za sprejem dogovora, sporazuma,
- mediator in arbiter je lahko nevtralna tretja oseba, pogoji, ali lahko davčni zavezanec izbira mediatorje, arbitre,
- v kateri obliki oziroma načinu je dosežen dogovor, sporazum, zavezujoč oziroma v katerih primerih se šteje, da se je davčni zavezanec odpovedal pravici do pritožbe,
- kdo krije stroške mediacije, arbitraže,
- kdo nadzoruje postopke ARS, za nadzor nad njimi je treba določiti mehanizme.

Glede uporabe postopka ARS, z vidika načela zakonitosti in enakosti, javnega interesa, v izogib očitkom glede zlorab s strani davčnega organa in tretje osebe – posrednika, morajo biti pravila za uporabo ARS še posebej jasna.

17. Pregledno urediti vsebino odločbe v enostavnih zadevah.

18. Urediti nadomestno odločbo, ki se bo razlikovala od ZUP, ki bo upoštevala posebnosti na davčnem področju, vezano na pravico davčnega zavezanca do popravka (ne gre za napako organa) po izdaji odločbe, vendar pred vročitvijo odločbe, morda tudi za primere v zvezi z izdajo informativnega izračuna dohodnine (IID), v katerem niso upoštevani vsi podatki, s katerimi razpolaga davčni organ v času pred odpremo in pripravo IID. Prav tako preučiti poenostavitev določb zakona z možnostjo izdaje nadomestne odločbe z redefinicijo roka plačila (odloga), obročnega plačila in morebitnih dodatnih obresti, da v primeru ugodene pritožbe oziroma možnosti sporazuma v pritožbenem postopku v zakonskih mejah ni potreben še poseben postopek po členih 101-103 ZDavP-2.

19. Preučiti, ali je mogoče urediti vročanje tako, da kvalificirane oblike vročanja niso predpostavka za vročitev in pravne posledice, če je mogoče vročitev zanesljivo ugotoviti na katerikoli način (npr. če je zavezanec poslal odziv na sporočilo, poslano po elektronski poti, ki ne izpolnjuje pogojev po ZUP ali ZDavP-2).

20. Dopolniti oziroma urediti postopke v zvezi z uporabo pravnih sredstev tako, da bo zagotovljeno učinkovito uresničevanje pravice do pravnega sredstva, hkrati z uravnoteženo zaščito javnega interesa (npr. preučiti možnosti suspenzivnosti pritožbe ali uporabe 90. člena ZDavP-2 za prenizko odmero).

Preučiti tudi možnost senatnega odločanja o pravnih sredstvih ali možen preskok pritožbe kot procesne predpostavke za dostop do sodišča (npr. po vzoru Avstrije).

21. Urediti možnost odloga davčne izvršbe, če davčni organ oceni, da bi bilo pritožbi zoper odmerno odločbo mogoče ugoditi, in če davčni organ oceni, da bi bilo mogoče ugoditi pritožbi zoper sklep o izvršbi, tudi na predlog davčnega zavezanca.

22. Obrestno mero za obresti v postopku davčnega nadzora znižati.

23. V zvezi s stališčem Vrhovnega sodišča RS (Sklep I Up 138/2018) dopolniti določbo o pobotu tako, da bo institut pobota učinkovit in da bo imel davčni zavezanec možnost pravnega sredstva, če davčni organ izvede pobot, čeprav zanj niso izpolnjeni pogoji.

24. Premisliti o ureditvi, da v primeru zavarovanja izpolnitve davčne obveznosti (pred izdajo odločbe ali pred potekom roka za predložitev obračuna davka) ne tečejo obresti, ki se zaračunavajo v postopku davčnega nadzora, ali pa določiti rok, v katerem mora davčni organ odločiti o zadevi, v zvezi s katero je zahteval zavarovanje, če pa je rok prekoračen, pa davčnemu zavezancu pripadajo obresti iz 96. oziroma 99. člena ZDavP-2. Dolg se poplača iz zavarovanja, če je dolg zavarovan z gotovinskim pologom, depozitom, s prepovedjo razpolaganja z denarnimi sredstvi, kar davčni organ navede v izreku odmerne odločbe.

25. Bolje definirati davčni nadzor, vsebino posameznih pojmov (npr. odločba o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vpliva na višino davčne obveznosti.). Preučiti, ali je s sedmim odstavkom 129. člena in šestim odstavkom 130. člena podana kršitev načela ne bis in idem, t.j. ali davčni nadzor davčnih obračunov ali davčni nadzor posameznega področja poslovanja, v katerem ni izdana odločba, ustvarja učinke pravnomočne odločitve o pravicah in obveznostih ali učinke po načelu ne bis in idem, torej ali pomeni nadaljevanje postopka nadzora v drugi »vrsti« davčnega nadzora, pred istimi uradnimi osebami ali drugimi uradnimi osebami, ponovno odločanje o isti stvari. Na podlagi izpostavljenih predlogov in dilem članov delovne skupine je treba dopolniti ureditev davčnega nadzora z namenom, da bo zavezancem za davek dana možnost, da učinkovito uveljavijo in zavarujejo svoje pravice oziroma pravne koristi (še posebej davčnega inšpekcijskega nadzora: ureditev glede navajanja novih dejstev in dokazov idr.).

26. Določbo o ugovoru dolžnikovega dolžnika dopolniti. Poenotiti roke za vse primere pritožb zoper sklep o davčni izvršbi (z osem na petnajst dni).

27. Uskladiti izraze: Spremeniti izraze, ki niso terminološko ustrezni in ne odražajo prave vsebine določila, premisliti o črtanju določb, ki so pojasnjevalne narave, pri tem pa upoštevati, kako bi to vplivalo na razumevanje in s tem pravno varnost zavezancev za davek.

28. Zagotoviti pravilno izvajanje: FURS naj za primere, ki so jih člani delovne skupine izpostavili ali zaradi obstoječe prakse predlagali spremembo zakonskih določb, preuči razloge za takšno postopanje ter pripravi ustrezno navodilo in sprejme druge ukrepe oziroma po potrebi predlaga v zakonu posebno izvršilno klavzulo za pravilniško ureditev, ki bodo zagotovili spoštovanje načela zakonitosti v izpostavljenih primerih:

- dokazno breme (76. člen ZDavP-2): davčni organ mora s stopnjo gotovosti dokazati, da gre za neplačane davčne obveznosti (in ne s stopnjo verjetnosti kot sedaj)
- v zvezi s stroški postopka upoštevati sorazmerje (peti odstavek 79. člena ZDavP-2)
- nepravilno poimenovanje obresti pri vračilu (95., 96. člen ZDavP-2)
- v zvezi z 99. členom (obresti od preveč odmerjenega davka ali neupravičeno odmerjenega davka) in 100. členom (obresti od preveč plačane ali neupravičeno odmerjene in plačane dohodnine) ZDavP-2 FURS v nekaterih primerih ne upošteva, da obresti tečejo do vračila
- nepravilno vročanje pooblaščencem, ki so odvetniki, in zavezancem, ki nimajo dostopa do eDavkov
- v praksi finančni inšpektorji začenjajo davčno inšpekcijske nadzore brez izdaje sklepa o začetku davčnega inšpekcijskega nadzora (posledično se nikoli ne ve, kdaj je začet davčno inšpekcijski nadzor ali davčni nadzor)
- odločba o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vpliva na višino davčne obveznosti (FURS v izrekih teh odločb ugotavlja neko dejansko stanje, namen določbe 129. člena ZDavP-2 pa je, da omogoča izdajo odločbe, s katero se odloči o pravici, obveznosti ali pravni koristi stranke, ki pa ni v odmeri ali vračilu davka, ampak se z njo uredi neko razmerje, prepove neko ravnanje ipd.)
- v zvezi s predlaganim črtanjem drugega odstavka 140. člena ZDavP-2 (vprašljiva njegova skladnost z 22. členom Ustave): zavezanci so imeli pred vročitvijo zapisnika

narok (kjer jih je davčni organ seznanil z ugotovitvami) in na katerem so lahko potem podali še svoje pripombe; kasneje je bila to pisna seznanitev; sedaj pa dobijo zapisnik in so šele z njim prvič celovito seznanjeni z zadevo, pri čemer so že omejeni z navajanjem dejstev in dokazov.

Usmeritve za spremembe Zakona o finančni upravi (v nadaljnjem besedilu: ZFU)

1. Oblikovati pravno podlago za ustanovitev in delovanje organa, tako na ravni posameznega finančnega urada kot na ravni FURS, na katerega se bo lahko v primeru evidentnih kršitev materialnih predpisov in pravil postopka s strani inšpektorja, obrnil davčni zavezanec ali njegov pooblaščenec (to pomeni uvedba standardov za delovanje FURS).

2. Spremeniti (po potrebi) Uredbo o določitvi finančnih uradov FURS in njihovih pristojnosti, v smislu bolj doslednega sledenja predpisanega. Prav tako preveriti razlago o večkratnem sporočanju sprememb v davčni register.

3. Predlaga se uskladitev pooblastil FURS v smeri, da se pooblastila uporabljajo skladno z dejanskimi potrebami države. Davčni organ ima nesorazmerno velika pooblastila za uporabo prisilnih sredstev davčnega organa glede na zavezance za davek, čeprav je njun položaj zakonsko uravnotežen in kot tak izhaja že iz splošnih načel ZUP in ZDavP-2. Izpostavlja se pooblastila, določena v ZFU, v delu, ki se nanaša na uporabo prisilnih sredstev. Izpostavlja se »običajno kontrolo blagajne«.

4. Preučiti, ali je ureditev v ZDavP-2 in ZFU z vidika pravice do dostopa osebnih podatkov, upoštevajoč da imajo državni organi po tej uredbi poseben položaj, ustrezna. Odgovoriti tudi na vprašanja razkritja, dostopa do informacij, zbiranja in obdelovanja podatkov.

5. Prestaviti določbe, ki se nanašajo na zunanja razmerja do zavezancev, zlasti 99. člen o posebnem statusu in 100. člen o finančni preiskavi v ZDavP-2 ter ustrezno opredeliti pravno naravo teh razmerij/postopkov, tj. o statusu izdaje upravnih odločb in povezavi finančne preiskave z ostalimi oblikami nadzora.

6. Določitev odgovornosti inšpektorjev pri arbitrarnem odločanju.

7. Premisliti o vnosu pravnih podlag o opredelitvi standardov oziroma kodeksa pravic plačnikov davkov ter sistema spremljanja oziroma nadzora nad spoštovanjem teh.

SKEP

Večina članov delovne skupine ocenjuje, da bi bil zaradi nekaj novih konceptov na temelju dinamičnega razvoja v EU in preglednosti za zavezance potreben nov zakon, tj. ZDavP-3, ki bi bil pripravljen v sodelovanju med MF in zunanjimi strokovnjaki različnih profilov v večmesečnem obdobju prek analize, primerjalnih rešitev in razprave z usklajevanjem, analogno pripravi ZDavP-2 leta 2006. Nekateri člani skupine ob tem predlagajo, da bi se nov zakon oblikoval kot splošni davčni zakon(ik), po vzoru hrvaške ali nemške ureditve, tj. s kombinacijo materialno- in procesnopravnih norm, značilnih za vse davke, kolikor zakoni o obdavčenju ne določajo posebnosti.

4. Končno poročilo delovne skupine za pripravo ukrepov na področju obdavčitve dohodkov fizičnih oseb ter prispevkov za socialno varnost

ČLANI SKUPINE:

- predstavniki strokovne javnosti: dr. Aleš Kobal (vodja skupine), Barbara Prislan, Dušan Jeraj, mag. Uroš Rožič, dr. Matjaž Prusnik, dr. Mateja Drobež Tomšič, Simona Štravs;
- predstavniki Ministrstva za finance: mag. Petra Istenič (namestnica vodje), Lucija Perko Vovk, Saša Strelec, mag. Edina Ključanin, Meta Šinkovec, Uroš Gregorič;
- predstavnica Finančne uprave Republike Slovenije: Maja Babič.

NALOGE SKUPINE:

- analiza stanja na davčnem področju, skupaj s sistematično proučitvijo vprašanj, ki se pojavljajo v praksi,
- priprava usmeritev, priporočil in strokovnih predlogov za spremembe v davčnem sistemu s ciljem poenostavitve sistema ob hkratnem zagotavljanju načela pravičnosti in transparentnosti davčnega sistema,
- oblikovanje priporočil za ukrepe na področju prispevkov za socialno varnost, če problematika ne sodi v pristojnost Ministrstva za finance.

CILJ, KI GA MORA SKUPINA ZASLEDOVATI:

- poenostavitev sistema ob hkratnem zagotavljanju načela pravičnosti in transparentnosti davčnega sistema.

1. STANJE NA PODROČJU OBDAVČITVE DOHODKOV FIZIČNIH OSEB IN PRISPEVKOV ZA SOCIALNO VARNOST

Osnovni Zakon o dohodnini (ZDoh-2) se je začel uporabljati z davčnim letom 2007. Temeljni cilj osnovnega predloga ZDoh-2 je bil zmanjšati obremenitev aktivnih dohodkov fizičnih oseb z dohodnino (preko povečanja neobdavčenega dela dohodkov ter preko zmanjšanja progresivnosti obdavčitve aktivnih dohodkov) ter povečati prostovoljno plačevanje davčne obveznosti s poenostavitvami v administriranju ugotavljanja davčne obveznosti. V obdobju od uveljavitve do danes je bil ZDoh-2 enaindvajsetkrat spremenjen in dopolnjen. Spremembe so šle predvsem v smeri nadaljnje davčne razbremenitve dohodkov iz dela na splošni ravni (s spremembo davčnih stopenj, splošne in dodatne splošne olajšave) ter s parcialnim izključevanjem določenih zavezancev oziroma dohodkov iz obdavčitve. Prišlo je do velike spremembe v sistemu ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov tudi z izključitvijo dohodkov iz dejavnosti, ki se ugotavljajo z upoštevanjem normiranih odhodkov, iz sintetične obdavčitve dohodkov s progresivnimi davčnimi stopnjami na letni ravni. Iz sintetične obdavčitve dohodkov s progresivnimi davčnimi stopnjami na letni ravni so bili izključeni tudi dohodki, doseženi z oddajanjem premoženja v najem. Številne druge spremembe so sledile spremembam na drugih družbenih področjih, ekonomskim razmeram, sodni praksi, zaznavam v praksi ter vsakokratnim ciljem ter zavezam na politični ravni.

Vse navedene spremembe se danes odražajo na kompleksnosti sistema in odstopanju pri zasledovanju osnovnih davčnih načel, načela obdavčevanja po ekonomski moči in načela enakosti, ki jo sestavljata horizontalna enakost (kar pomeni, da morajo davčni zavezanci z enako plačilno sposobnostjo plačati enak znesek davka) in vertikalna enakost (tisti z večjo plačilno sposobnostjo plačajo več davka).

Delovna skupina na področju obdavčitve dohodkov fizičnih oseb z dohodnino ugotavlja naslednje:

- Dohodki so obdavčeni tako sintetično kot cedularno;

- Ni enotnega pristopa sistema obdavčitve aktivnih dohodkov in tudi ne pasivnih dohodkov;
- Posamezni viri dohodnine, ki vsebinsko pomenijo enak vir dohodnine (npr. avtorski honorarji, ki po pravni vsebini sodijo med premoženjske pravice po ZASP so lahko obdavčeni na različne načine (sintetično, cedularno, po različnih stopnjah);
- Način ugotavljanja davčne osnove dohodkov iz zaposlitve je nepregleden, prejemki, ki se ne vštevajo v davčno osnovo so nesistemski, slabo opredeljeni, dopuščajo zlorabe in veliko administriranja;
- Dohodki iz opravljanja dejavnosti so obdavčeni sintetitčno in cedularno, (normirani s.p. je ugodneje obdavčen kot normirani d.o.o);
- Način obdavčitve dohodov iz opravljanja kmetijske in gozdarske dejavnosti je kot aktivni vir dohodnine lahko različno obdavčen (po katastru ali kot dohodek iz dejavnosti);
- Neobdavčeni dohodki (npr. dediščine in darila, predvsem slednja) v praksi povzroča zmedo v viru dohodnine (drugi dohodki), oproščeni prihodki dopuščajo zlorabe in tudi niso pravno povezani z instituti civilno pravnih razmerij (npr. darila, ki jih pri pravnih osebah vključimo kot reprezentanca (50% vrednosti je davčno nepriznan odhodek pri dohodkih pravnih oseb, posledično tudi pri dohodkih iz dejavnosti; darilo, dano fizično osebi, pa je preko vrednosti po 108. členu ZDoh-2 obdavčeno z davčnim odtegljajem);
- Pri dohodkih iz kapitala je bilo veliko določb spremenjenih in te določbe, kljub v predlogih zakonov podanih obrazložitvah, niso dovolj jasne, prav tako vplivajo na kompleksnost ter nerazumevanje davčne ureditve, v delu javnosti pa porajajo tudi dvome o skladnosti z ustavo Republike Slovenije;
- Drugi dohodki kot vir so dohodki, ki posegajo tako v aktivne kot pasivne dohodke, neobdavčene in oproščene dohodke, kot dohodke, ki se ne vštevajo v davčno osnovo in so del, kjer se vnaša vse, kar predvidi odločevalec, določa tudi prostovoljstvo in vnaša zmedo med društvi, predvsem tistih, ki delajo v javnem interesu. Oprostite vid drugih dohodkov so nekakšno »mašilo«, ki je tudi za obravnavo ustrezne presoje.

2. SPLOŠNE USMERITVE SKUPINE

Dohodnina, skupaj s prispevki za socialno varnost, predstavlja pomemben delež v strukturi davkov, tako z vidika izdatnosti, kot z vidika svojih ekonomskih vplivov. V obdobju okrevanja po epidemiji COVID-19 bo pomembno, da se bo tudi z davčno politiko ustvarjalo prave spodbude za trajnostno in podnebju prijazno ravnanje, vključno s trajnostnimi naložbami ter sledilo ekonomski strukturi davkov, ki manj negativno vpliva na gospodarsko rast. Smiselno je davčno breme povečati pri davkih, ki manj negativno vplivajo na gospodarsko rast (npr. potrošni davki, davki na premoženje), in zmanjšati breme tistih davkov, ki najbolj negativno vplivajo na rast (npr. obremenitev dela – dohodnina in prispevki za socialno varnost) ob tem pa še vedno zasledovati tudi ustrezno uravnoteženost javnih financ.

Na področju obdavčevanja fizičnih oseb z dohodnino bi bilo spremembe smiselno usmeriti k zasledovanju naslednjih ciljev in načel sodobnega davčnega sistema:

- davčna razbremenitev dohodkov iz dela s ciljem večje podpore gospodarski rasti, konkurenčnosti gospodarstva in večji zaposlenosti;
- pravičnejša porazdelitev davčnih bremen;
- bolj transparenten in enostaven sistem, ki ne omogoča izogibanja in utajevanja davka;
- fiskalno vzdržen sistem;
- stabilen sistem, ki omogoča ažurno dograjevanje z ureditvami razmerij, ki se na novo pojavljajo na trgu in v družbi;
- načela pravičnosti – vsak prispeva po svojih sposobnostih;
- načelo administrativne enostavnosti (tako za zavezance, kot za davčni organ);

- načelo določnosti (ki zahteva, da so predpisi razumljivi in jasni oz. nedvoumni, tako da so čim krajši in jedrnati (tj. da se s čim bolj skopim besedilom določi čim več vsebine)), ki ga je treba primerno uravnovesiti s sodno prakso, ki nakazuje, da določene situacije v zakonu niso urejene, ali so urejene pomanjkljivo);
- fleksibilnost glede na gospodarske razmere – prilagodljivost;
- načelo nevtralnosti – nevplivanje na obnašanje zavezancev;
- demokratičnost pri vplivu na izbiro davkov - ni hitrih postopkov;
- ekonomska učinkovitost – vsaka odločitev gospodarstva je povezana z davki.

Pri iskanju ustreznih rešitev sistema obdavčitve dohodkov fizičnih oseb ni mogoče obravnavati izolirano, ločeno od drugih sistemov obdavčitve, sistemov socialnih zavarovanj in socialne varnosti, saj so ti sistemi medsebojno povezani oziroma jih je treba obravnavati skupaj, tako z vidika učinkov na gospodarstvo, posameznike in tudi vzdržnosti javnih financ. Poudariti je treba, da kombinacija visokih prispevnih stopenj in progresivnih dohodninskih stopenj, ob sočasni kompleksnosti sistema obdavčitve dohodkov fizičnih oseb s številnimi izjemami, povzroča zelo visoko in tudi izkrivljajočo obremenitev dohodkov iz dela. To pa vpliva tudi na zmanjšanje spodbud za delodajalce, da zaposlijo delavce, kot tudi za posameznike, da vstopijo na trg dela in povečajo delovna prizadevanja. To seveda pomeni, da bi bilo primerno rešitve na tem področju ustrezno uskladiti s predvidenimi ukrepi na drugih davčnih področjih ter s predvidenimi ukrepi na področju zdravstva, dolgotrajne oskrbe in pokojninskega in invalidskega zavarovanja. Namreč z vidika povečanja gospodarske rasti, odpornosti ekonomije na prihodnje negativne, nepredvidljive šoke in za dolgoročno zagotavljanje socialne države pa ni in ne sme biti zgolj davčna politika edini faktor oziroma tisto področje, ki naj bi bilo najbolj pomembno, saj davčna politika samo podpira druge, splošne ekonomske politike, dogovorjene prioritete razvoja ter sledi siceršnjim razmeram v družbi in državi.

Poleg usklajenih ukrepov na področju sistemov socialnih zavarovanj pa je z vidika spodbujanja zaposlovanja, kot enega izmed ciljev na področju obdavčevanja fizičnih oseb z dohodnino, pomembna tudi proučitev različnih oblik socialne pomoči (socialni transferji, nadomestilo za primer brezposelnosti, denarne socialne pomoči, varstveni dodatek itd.). Namreč splet vseh omenjenih dejavnikov, elementov kreira učinkovitost delovanja trga dela in zaposlovanja, s tem pa ustvarja predvsem možnosti in rešitve tudi na področju sistema obdavčitve fizičnih oseb.

OECD Economic Surveys SLOVENIA, Labour tax shift in Slovenia: Effects on growth, equality and labour supply, Reshaping the Personal Income Tax in Slovenia lahko predstavljajo dobro izhodišče za usmeritve pri prenovi sistema dohodnine in prispevkov. Cilj, ki se ga želi doseči, je, upoštevaje predloge OECD in EU, da na področju dohodnine dosežemo približek ostalim državam glede davčne osnove in da davčne razrede približamo ostalim državam na enotnem trgu EU, seveda glede na GDP per capita in PPS (EU27=100).

Treba je oblikovati ukrepe, ki bodo čim bolj splošne narave (davčni razredi, davčne in prispevne stopnje, splošna olajšava, itd.) in ne parcialne ukrepe, ki se navezujejo na posamezne skupine (v preteklosti primeroma oblikovane številne sheme za posamezne skupine zavezancev). To je izrednega pomena z vidika zasledovanja načela pravičnosti na davčnem področju, kot tudi z vidika kompleksnosti in transparentnosti davčnega sistema in posledično z vidika administrativnih stroškov tako za davčni organ in davčne zavezance in v tem okviru predvsem gospodarstvo. Pri tem pa seveda to pomeni, da je potrebna skupna proučitev sistemskih sprememb in v okviru tega oblikovanje najprimernejše kombinacije ukrepov glede na ekonomsko in družbeno okolje.

3. PRIPOROČILA IN STROKOVNI PREDLOGI

Delovna skupina kot ključne rešitve na področju obdavčitve dohodkov fizičnih oseb predlaga[5]:

- razširitev osnove za dohodnino z zmanjšanjem preoblikovanjem ali ukinitvijo davčnih olajšav (primeroma namesto znižanja davčne osnove so lahko olajšave v obliki davčnega kredita (s trenutnim sistemom olajšav zavezanci z višjimi dohodki pridobijo več), z odpravo oziroma spremembo oprostitve za povračilo stroškov prevoza na delo in z dela, prehrane med delom ter drugih dohodkov, ki jih zavezanec dosega v povezavi s posameznim pogodbenim razmerjem, preoblikovanjem olajšave za vzdrževane družinske člane v povezavi s družinskimi prejemki, kot so otroški dodatki, dodatek za veliko družino, ki so v skladu z zakonom, ki ureja dohodnino oproščeni plačila, z vključevanjem v obdavčitev socialno varstvenih prejemkov in hkratnim povečanjem splošne olajšave, itd, ter v osnovi prečistiti celoten spisek oproščenih in neobdavčljivih dohodkov;
- spremembe pri obdavčitvi dohodkov, ki predstavljajo socialne transferje, ob obvezni predhodni prenovi sistema socialnih transferjev;
- davčne olajšave: sedanje olajšave naj postanejo predmet družinske in socialne politike ali naj se spremenijo v t. i. davčni kredit; razmisliti, ob tem, da se kot primarni cilj predlaga administrativna enostavnost;
- sprememba dohodninske lestvice, kar je predvsem pomembno v povezavi s spremembami davčnih olajšav in morebitnim preoblikovanjem obremenitve s prispevki za socialno varnost; v primeru razširitve davčne osnove se mora sprememba na področju davčne lestvice obvezno odraziti v hkratnem znižanju davčnih stopenj oziroma zvišanju mejnih zneskov posameznih davčnih razredov;
- sprememba sistema obdavčevanja z upoštevanjem normiranih odhodkov pri dohodkih iz dejavnosti tako pri fizičnih osebah kot pravnih osebah, saj je sistem v primerjavi z ostalimi oblikami dela zelo ugoden in predstavlja tudi možnost za prilagajanje prihodkov in s tem onemogoča rast (ima pa seveda neposreden vpliv na dohodnino in prispevke za socialno varnost – preko nižjih osnov pridobijo javne blagajne manj sredstev);
- v povezavi z dohodki iz dejavnosti in dohodki iz osnovne kmetijske in gozdarske dejavnosti se opravi razmislek, da se določanje davčne osnove dohodka fizičnih oseb čim bolj poenoti z določanje davčne osnove pravnih oseb, določi enako davčno stopnjo ter se osnova za prispevke določi na drugačen način npr. glede na primerljiva »delovna mesta« fizičnih oseb;
- postopna integracija obdavčitve dohodkov iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti v okvir obdavčitve dohodka iz dejavnosti – izenačitev pravil za vse vrste dejavnosti, poenotenje načinov določanja davčne osnove vezano na dejanske ekonomske kazalce;
- znižanje prispevkov za socialno varnost, in sicer na strani delojemalcev oz. preoblikovanje prispevnih stopenj ob upoštevanju sprememb na področju dolgotrajne oskrbe;
- poenotenje prispevnih osnov, v smislu vsako delo in dohodek iz dela štejeta enako; s tem bi šli v smeri administrativne poenostavitve sistemov socialnih zavarovanj, povečanja pravičnosti socialnih zavarovanj z vidika prispevanja ter naslavljanja problematike dualnosti trga dela oziroma prekarnosti na trgu dela (to sicer zahteva večji poseg v sisteme socialnih zavarovanj, ne glede na vse pa predstavlja sistem večjo administrativno poenostavitev in predvsem večjo socialno varnost posameznikov za čas starosti); ob zagotovitvi navedenih pogojev bo možen tudi razmislek glede uvedbe socialne kapice;
- da bi dosegli cilj poenotenja obremenitev istovrstnih dohodkov z dohodnino in prispevki za socialno varnost, je treba razdeliti vse z dohodnino obdavčljive dohodke v skupine, ki

[5] Predlogi niso nujno odraz mnenja vseh članov skupine.

bi bile deležne enake obravnave in določiti enotno stopnjo obremenitve s socialnimi prispevki za te skupine. Predlaga se naslednja razvrstitev:

- dohodki iz pogodbenih razmerij in drugi dohodki (vsi dohodki, ki ne sodijo v preostali dve skupini in ki se obremenijo s socialnimi prispevki in dohodnino,
- dohodki iz dejavnosti (dohodki, ki jih posameznik dosega z opravljanjem neodvisne ekonomske dejavnosti (tudi kmetijska in gozdarska dejavnost)),
- dohodki iz premoženja (dohodki, ki jih posameznik dosega s svojim premoženjem na način, da ohranja nespremenjen obseg premoženja);

- Proučiti možnost skupne obdavčitve dohodkov gospodinjstva v okviru katere bi bili obdavčeni vsi dohodki, ki jih dosegajo člani gospodinjstva. Pri tem naj se z ustreznimi utežmi (ponderji) obremeni posamezne člane gospodinjstva. Ponderji so odvisni od starosti oziroma aktivnosti članov gospodinjstva. Olajšave za vzdrževane člane se tako posredno uvede pri tistih gospodinjstvih, pri katerih je delež dohodka posameznika v celotnih dohodkih gospodinjstva nižji kot je njegov ponder pri določitvi povečanja mejnih zneskov dohodninskih razredov. Ta sprememba bi ob ustrezni izpeljavi imela širše socialne in demografske posledice.

4. DODATNI PREDLOGI SPREMEMB NA PODROČJU OBDAVČITVE DOHODKOV FIZIČNIH OSEB Z DOHODNINO

Posamezni člani skupine so podali tudi dodatne, konkretnejše predloge sprememb, ki pa ne odražajo nujno mnenja drugih članov skupine.

I. Predlogi v zvezi z dohodki, ki se vštevajo v letno davčno osnovo

I.a) Osnova, lestvica, davčne olajšave, izračunavanje akontacij,…

1. Ukinitev 5., kriznega dohodninskega razreda.

I.b) Dohodki iz zaposlitve

2. Dohodek iz zaposlitve: poenostavitev povračil stroškov v zvezi z delom, izplačil nagrad za poslovno uspešnost (odprava veljavnih omejitev), regresa, bonitet, ipd. v kombinaciji s spremembo davčne lestvice in/ali v kombinacijami s spremembo davčnih olajšav oziroma uvedbo davčnega kredita;
3. Opraviti razmislek o priznavanju olajšave za napotene delavce v smeri razširitve veljavnega 45.a člena ZDoh-2;
4. Dohodki iz drugega pogodbenega razmerja - povračila stroškov naj se priznajo že ob izplačilu dohodka (ne samo normirani stroški).

I.c) Dohodki iz dejavnosti in kmetijstva

5. Ukinitev ugotavljanja davčne osnove z upoštevanjem normiranih odhodkov pri prihodkih do 100.000,00 evrov (ohranitev le za prihodke do 50.000 EUR letno) in znižanje odstotka normiranih odhodkov (iz 80 % na 60 %);
6. Sprememba pri načinu pokrivanja izgube tako, da se izguba iz preteklih let lahko pokriva v celoti oziroma v višini davčne osnove;
7. Zvišanje odstotka, ki bi ga lahko davčni zavezanci (tisti, ki opravljajo dejavnost) namenili za donacije, in to z 0,30 % + 0,20 % na 20 %.

II. Predlogi v zvezi z dohodki iz kapitala in oddajanjem premoženja v najem

8. Dohodki iz kapitala naj ostanejo obdavčeni po cedularnem načinu obdavčenja, skrajšani čas zniževanja stopenj oziroma določiti bolj enakomerno padanje stopenj davka, skrajšati rok, po katerem se ne plača dohodnine od dobička iz kapitala, doseženega pri odsvojitvi kapitala, izenačiti odlog ugotavljanja davčnih obveznosti po 100. členu ZDoh-2 z oprostitvijo po 20 letih
9. spremembe na področju obdavčitve dohodkov iz kapitala v smeri čim bolj enake obravnava vseh vrst dohodkov iz kapitala, ki ne bi spodbujala prelivanja iz ene oblike dohodka v drugo, ter razmislek o uvedbi sistema obdavčevanja po progresivnih davčnih stopnjah npr. po volji zavezanca (tj. zavezancev nižjimi dohodki, ki trenutno od tovrstnih dohodkov plačajo več davka, kot bi ga, če bi bil tak dohodek obdavčen sintetično));
10. Znižanje stopenj davka od dohodkov iz kapitala in dohodkov iz oddajanja premoženja v najem, primerljivo s stopnjami davka na te dohodke z državami vzhodne Evrope;
11. Ukinitev zmanjšanja davčne osnove za 1.000,00 evrov od obresti, prejetih na denarne depozite pri bankah in hranilnica zaradi izenačitve obdavčitve vseh obresti zaradi poenostavitve obračuna in plačila davka;
12. Oddajanje nepremičnin v najem – odprava uveljavljanja dejanskih stroškov in zvišanje normiranih odhodkov zaradi poenostavitve in pospešitve postopkov odmere;
13. Obdavčitev doseganja dobička s kriptovalutami (predlog obdavčitve za dobičke fizičnih oseb, ki jih dosežejo s trgovanjem za lasten račun in dobičke zavezancev z opravljanjem dejavnosti);
14. Obdavčitev izplačil iz družinskih skladov v tujini s posebnim (primerljivim z obdavčitvijo dohodkov iz kapitala) davkom (dohodnino) namesto trenutne obravnave kot drugi dohodki;
15. Ukinitev davka na izvedene finančne instrumente in prenos te obdavčitve v Zakon o dohodnini, s čimer bi omogočili pobot dobičkov in izgub iz podobnih naložb;
16. Priznavanje stroškov, povezanih z dohodki:
    - priznavanjem odhodkov financiranja pri izračunu kapitalskega dobička (npr. posojilo najeto za nakup nepremičnine, ostalih oblik kapitala),
    - pripoznavanje stroškov svetovalcev (transakcije) pri nakupu ali prodaji kapitala (če ti presegajo 1% nabavne in prodajne vrednosti),
    - upoštevanje stroškov upravljanja portfelja fizične osebe, ki jih zavezanec dokazuje z listinami;
17. Sprememba obdavčitve dolžniških vrednostnih papirjev na način, da se ugotavlja višina dejansko realiziranih obresti (torej da se znesek obračunanih obresti na dan nakupa obveznice šteje kot odbitna postavka pri ugotavljanju davčne osnove).

III. Predlogi v zvezi z mednarodno obdavčitvijo

18. Status nerezidenta – razmislek naj gre v smeri, da se bo kot nerezident štel tudi posameznik, ki uveljavlja status nerezidenta po konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Zahteva, da posameznik status nerezidenta v skladu s konvencijo uveljavlja v posamezni napovedi, ni smiselna (oziroma samo povečuje obremenitev tako FURS, kot posameznikov).

IV. Predlogi v zvezi s postopki pobiranja in administracijo

19. Poenotenje pooblastil za vstop v portale vseh državnih organov;
20. Poenostavitev REK in iREK poročanja;
21. Poenostavitve pri obračunavanju prispevkov delojemalca in delodajalca in to na ta način, da se ti prispevki združijo. Skupni znesek prispevkov bi bil še vedno identičen, v

ozadju pa bi se delil po zakonski ureditvi. To bi pomenilo tudi zmanjšanje števila prispevkov na plačilni listi in pa na REK obrazcu bi bilo manj postavk;

22. Skupno plačevanje vseh prispevkov na en račun;
23. Izenačitev datuma plačila akontacije dohodnine in socialnih prispevkov pri samostojnih poklicih;
24. Uvede naj se minimalni prag, nad katerim mora družba pridobiti s strani FURS potrjen KIDO obrazec.

5. Priporočila za ukrepe na področju prispevkov za socialno varnost

1. Poenotenje davčnega bremena (dohodnina in prispevki) vseh dohodkov iz pogodbenih razmerij, ki so obremenjeni s prispevki (npr. avtorsko delo, podjemna pogodba…); na račun širše osnove za plačilo prispevkov zmanjšati stopnje prispevkov za socialno varnost (in iskanje drugih virov za ta ukrep);
2. Socialna kapica - omejitev obračunavanja socialnih prispevkov za osebne prejemke nad 3,5 kratnik PP (primerljivo s samozaposlenimi);
3. Odprava posebnega davka na določene prejemke ob predpogoju poenotenja bremen pri vseh pogodbenih delih;
4. Ureditev osnove za prispevke za socialno varnost za dohodke iz drugega pogodbenega razmerja – stroški (pavšalni) naj znižujejo tudi osnovo za prispevke za socialno varnost.

5. Končno poročilo delovne skupine za pripravo ukrepov na področju obremenitve premoženja, dediščin in daril

Predlog sprememb Zakona o davku na promet nepremičnin (ZDPN-2)

1. Stanje

Zakon o davku na promet nepremičnin (Uradni list RS, št. 117/06 in 25/16 – odl. US; v nadaljevanju: ZDPN-2), ki je v veljavi od 1. 1. 2007, se vsebinsko navezuje na Zakon o davku na dodano vrednost, v smislu, da ureja obdavčitev tistega dela prometa nepremičnin, ki ni obdavčen z davkom na dodano vrednost - DDV. Vendar pa davek od prometa nepremičnin - DPN za razliko od DDV ni harmoniziran na ravni EU in je izključno predmet nacionalne zakonodaje.
Tako DDV kot DPN sta prometna davka, s tem, da se prvi navezuje na celovit promet blaga in storitev v okviru opravljanja dejavnosti, drugi pa izključno na promet z nepremičninami ne glede na njegovo naravo. Kot promet se v obeh sistemih razume odplačnost posla. Kadar promet z nepremičnino ni predmet DDV, se od njega odmerja DPN.
V skladu z veljavnim zakonom je predmet davka na promet nepremičnin odplačni prenos lastništva nepremičnin ter odplačna ustanovitev, prenos ali oddajanje v najem stavbne pravice.
Za obdavčljivi prenos nepremičnin se šteje tudi:

- zamenjava ene nepremičnine za drugo nepremičnino;
- finančni najem nepremičnine;
- prenos lastninske pravice zaradi priznanja lastninske oziroma solastninske pravice, kot posledice gradnje čez mejo nepremičnine, v skladu z zakonom, ki ureja stvarnopravna razmerja;
- prenos lastninske pravice zaradi priznanja lastninske oziroma solastninske pravice, kot posledice povečanja vrednosti nepremičnine, v skladu z zakonom, ki ureja stvarnopravna razmerja;
- prenos lastninske pravice ob razdelitvi solastnine, in sicer od tistega dela nepremičnine, ki presega lastniški delež posameznega solastnika in ga je posamezni solastnik dobil plačanega.

Za promet nepremičnin po tem zakonu se šteje tudi pridobitev lastninske pravice na nepremičnini, ki je nastala na podlagi priposestvovanja, če ob sklenitvi prvotnega pravnega posla, ki je bil podlaga za dobroverno lastniško posest, davek še ni bil plačan.
DPN se ne plačuje od:

- prenosa nepremičnin na diplomatska in konzularna predstavništva, akreditirana v Republiki Sloveniji, če velja vzajemnost, in na mednarodne organizacije, če to določajo mednarodne pogodbe, ki obvezujejo Republiko Slovenijo;
- prenosa nepremičnin iz naslova razlastitev ali drugih zakonskih ukrepov oziroma na podlagi prodajne pogodbe, ki je bila sklenjena namesto razlastitve;
- prenosa nepremičnin, ki imajo status kulturnega spomenika, pod pogojem, da je kulturni spomenik dostopen za javnost ali da je namenjen izvajanju kulturne dejavnosti, o čemer lastnik sklene z ministrstvom, pristojnim za kulturo, sporazum z neomejenim trajanjem;
- prenosa zemljišč v okviru komasacij v skladu s predpisi o urejanju prostora in prenosa kmetijskih zemljišč v okviru drugih agrarnih operacij v skladu s predpisi o kmetijskih zemljiščih;
- prenosa nepremičnin v postopkih prisilne izterjave obveznih dajatev v skladu z zakoni;

- prenosa nepremičnin pri razdelitvi premoženja med zakonci in zunajzakonskimi partnerji ob prenehanju ali v času trajanja zakonske zveze oziroma zunajzakonske skupnosti ali registrirane istospolne partnerske zveze;
- prenosa nepremičnin pri razdrtju pogodbe o prenosu nepremičnine;
- prenosa nepremičnin pri razdelitvi premoženja – nepremičnin med družbenike ali delničarje v postopkih likvidacije družbe;
- prenosa nepremičnin v okviru materialnih statusnih preoblikovanj, kot jih ureja zakon o gospodarskih družbah;
- prenosa nepremičnin kot stvarnega vložka ob ustanovitvi ali dokapitalizaciji pravne osebe.

Zavezanec za DPN je prodajalec nepremičnine oziroma odsvojitelj pravice, torej oseba, ki skozi posel načeloma pridobi ekonomsko korist (prodajalec, lizingodajalec, ustanovitelj stavbne pravice …). V postopku za odmero DPN ima položaj stranke tudi kupec, najemojemalec ali imetnik stavbne pravice, kadar pogodbeno prevzema obveznost plačila davka.
Brez dokaza, da je DPN plačan oziroma da obstajajo zakonsko določeni razlogi, zaradi katerih DPN ni treba obračunati, ali da pogodba ni predmet odmere, ni mogoče overiti podpisov na pogodbi o prenosu lastninske pravice na nepremičnini.
Davčni zavezanec mora vložiti napoved v 15 dneh po nastanku davčne obveznosti pri davčnem organu, na območju katerega nepremičnina leži. Napovedi mora priložiti listine, na podlagi katerih se prenaša lastninska pravica na nepremičninah. Če nepremičnina še ni vpisana v zemljiško knjigo, mora napovedi priložiti tudi dokazilo o načinu pridobitve te nepremičnine. Glede na določbe zakona o davčnem postopku, morajo biti podatki v napovedi resnični, pravilni in popolni ter ne smejo spraviti v zmoto davčnega organa. Davčni organ mora izdati odločbo o odmeri davka v 30 dneh po prejemu napovedi oziroma po prejemu pravnomočne sodne odločbe, ki jo je sodišče dolžno posredovati davčnemu organu, na območju katerega nepremičnina leži. Zavezanec mora plačati davek na promet nepremičnin v 30 dneh od vročitve odločbe.
Stopnja davka je predpisana v višini 2 % od davčne osnove, katera je enaka prodajni ceni nepremičnine. Prodajna cena nepremičnine je vse, kar predstavlja plačilo (v denarju, v stvareh, v storitvah, v prevzetih dolgovih bivšega lastnika in podobno), ki ga je ali ga bo prodajalec prejel od kupca za opravljen promet nepremičnin.
V povezavi s vprašanji postopka in pristojnosti davčnih organov se podrejeno uporabljata zakon, ki ureja davčni postopek in zakon, ki ureja davčno službo.
Davek na promet nepremičnin v strukturi vseh davčnih prihodkov, ki jih občinski proračuni v posameznem letu pridobijo, predstavlja manj kot 3 %. V letu 2019 je bilo pobranega nekaj več kot 44 mio evrov davka na promet nepremičnin in se je glede na leto 2018 zvišal za skoraj 11 %. Vse od leta 2017 dalje se davek na promet nepremičnin giblje nekje med 40 in 44 mio evri, medtem, ko ga je bilo v letih pred 2017 bistveno manj, in sicer med 20 in 30 mio evri.
Tabela 1: Realizacija prihodkov iz naslova davka na promet nepremičnin po posameznih letih
Zneski v €

	2016	2017	2018	2019	2020 (preliminarni)
Davči prihodki	**1.358.559.063**	**1.418.514.771**	**1.499.882.390**	**1.557.238.752**	**1.661.180.175**
Davki na promet nepremičnin SKUPAJ	**31.846.216**	**41.215.511**	**40.089.204**	**44.381.469**	**40.102.142**
'- od tega promet od prodaje od fizičnih oseb	*8.270.020*	*4.910.294*	*7.440.352*	*8.733.698*	*7.456.531*
- od tega promet od prodaje od pravnih oseb	*23.570.025*	*36.302.572*	*32.666.427*	*35.643.091*	*32.641.820*
- od tega promet od prodaje od pravnih in fizičnih oseb, ki nimajo sedeža oz. stalnega bivališča v Republiki Sloveniji	*79*	*44*	*0*	*0*	*0*
Delež davka na promet nepremičnin v davčnih prihodkih	*2,30%*	*2,90%*	*2,70%*	*2,90%*	*2,40%*

Vir: Realizacija občinskih proračunov, MF

Potreba po novih rešitvah

V dosedanjem izvajanju zakona so se pokazale težave, ki se nanašajo tako na zastarelost in nejasnost samih zakonskih določb, kot tudi na težave pri samem izvajanju ZDPN-2. V nadaljevanju se podaja predloge za spremembe ZDPN-2 in/ali tudi drugih področnih zakonov za razrešitev odprtih vsebin.

Predmet obdavčitve (3. člen):

1. Opredeliti, da se kot nepremičnina šteje objekt, kot je določen v skladu s predpisi o zemljiški knjigi, torej objekt, ki je sposoben samostojnega prometa oziroma nosilstva stvarnih pravic. Vezano na to se zastavlja vprašanje, ali je treba posebej urejati ustanovitev in prenos stavbne pravice in kako se obravnava posel prenehanja stavbne pravice. Za stavbno pravico bi bilo potrebno redakcijsko popraviti 3. člen ZDPN-2, saj je predmet obdavčitve z DPN tudi najem stavbne pravice, v Stvarnopravnem zakoniku pa obstaja samo ustanovitev in prenos stavbne pravice (256. člen SPZ). Vezano na obdavčitev poslov, vezanih na stavbno pravico, pa je potrebno tudi razjasniti naravo posla, vezano na sistem DDV, v katerem se taki posli obravnavajo kot promet storitve.

2. Tudi v zvezi s prodajo in finančnim najemom nepremičnine, se ti posli v sistemu DDV in DPN ne obravnavajo enako. Za DDV namene se take posle obravnava kot enotna finančna transakcija (upoštevan je ekonomski vidik glede na sodbo Vrhovnega sodišča in CJEU, kjer je pomembnejša dejanska možnost uporabe nepremičnine, ne pa zgolj pravni vidik lizingodajalčeve pridobitve lastninske pravice), medtem ko v skladu z ZDPN-2 posli prodaje in finančnega najema pravno – formalno še vedno predstavljajo dva različna posla, to je prodajo in finančni najem nepremičnin, kjer so tudi zavezanci različni. Pri prodaji je zavezanec prodajalec nepremičnine, pri finančnem najemu pa je zavezanec najemodajalec, ki sta obdavčena skladno s 3. členom ZDPN-2, po katerem se plačuje DPN od vsakega odplačnega prenosa lastninske pravice na nepremičnini. V primeru finančnega najema nepremičnine pa se stroški financiranja ne vštevajo v davčno osnovo za DPN, če so izkazani ločeno od vrednosti nepremičnine. Pri prodaji in finančnem najemu nepremičnine pride do prometa z nepremičnino. V zemljiški knjigi se vpiše nov lastnik nepremičnine – kupec (lizingodajalec), ki to nepremičnino odda v finančni najem. ZDPN-2 pa tudi izrecno določa, da se finančni najem šteje za prenos nepremičnine po ZDPN-2, saj z zaključkom finančnega najema (poplačilom) pride do prenosa lastninske pravice na lizingojemalca. Gre za dvakratni prenos lastninske pravice, kar se odraža tudi v zemljiški knjigi. Vsak posel ločeno pa je predmet obdavčitve. Odločitev CJEU z vidika DDV obravnave nima vpliva na tolmačenje določb ZDPN-2.

3. Razmisliti o možnosti prenosa mešanih poslov, ki imajo tudi naravo odplačnosti (npr. pogodba o dosmrtnem preživljanju), saj vsebujejo tako del plačila, ki predstavlja darilo, kot del poplačila dogovorjenih obveznosti (po vzoru Avstrije in Hrvaške), iz obdavčitve z davkom na dediščine in darila v obdavčitev z DPN.

   Vezano na to je treba opozoriti, da navedene pogodbe vsebujejo element odplačnosti v smislu plačila določenih storitev, ki jih za časa življenja za lastnika nepremičnine prevzame bodoči pridobitelj. Torej plačilo predstavlja dohodek pridobitelja. Prenos takih pogodb v sistem DPN, ne da bi se poleg tega pri prejemniku obdavčil tudi tako prejet dohodek, bi pomenila neenako obravnavo primerljivih dohodkov.

Načeloma se skozi davek na dediščine in darila (DDD), ob primernem priznavanju stroškov (vezano le na dokazljive izdatke) tudi primerljiva obdavčitev takega dohodka, zato morda kaže take mešane posle pustiti v sistemu DDD, pri tem pa ustrezno urediti pravila priznavanja stroškov in bremen.

Izključitev iz obdavčitve (4. člen):

Vezano na to določbo se predlaga redakcijski popravek: predlaga se, da se tudi v drugem odstavku 4. člena zapiše »obračunan« namesto »plačan« DDV.

Zavezanec (5. člen):

Vezano na to vsebino se je v okviru delovne skupine razpravljajo tudi o ideji, da se kot zavezanca namesto odsvojitelja določilo pridobitelja. S tem naj bi se zmanjšal riziko prilagajanja davčne osnove, za katero je danes odsvojitelj zainteresiran, da se izkazuje v nižjem znesku (predvsem vezano na odmero dohodnine od dobička iz kapitala). Vendar so bili izpostavljeni tudi nasprotni argumenti in sicer, da je pogodbena cena vedno uravnotežen dogovor med kupcem in prodajalec, saj ta vpliva tudi na kasnejše davčne posledice kupca. Poleg tega je izterjava davka ustreznejša od prejemnika kupnine, ki ima izkazano plačilno sposobnost. Kot argument pa se lahko upošteva tudi relativno nizko davčno breme (2 % stopnja je mednarodno gledano zelo nizka in zato zelo malo vpliva na prikrivanje realne cene posla). Pa tudi dejstvo, da se že na podlagi veljavnega zakona kupec in prodajalec lahko dogovorita o plačilu davka. Glede na podatke iz evidence o odmeri davka na promet nepremičnin, pogodbeno prevzame plačilo davka kupec v 20 % primerov, kjer pride do obveznosti plačila davka.
Načeloma se podpira, da se kot zavezanca ohrani odsvojitelja.

Davčna osnova (8. člen):

- Davčna osnova v primeru prometnega davka načeloma izkazuje vrednost, dogovorjeno med kupcem in prodajalcem. Čeprav ne v sistemu DDV ne v sistemu DPN ta pogoj ni izrecno izpostavljen, je z vidika davčnih načel, pa tudi ustavnega načela enakopravne obravnave, primerno, da se davčna osnova preveri z merilom tržne vrednosti. V sistemu DDV tako preverjanje (niti v fazi prodaje končnemu potrošniku) ni določeno, v sistemu DPN pa je iz določb razumeti, da se zasleduje določanje davčne osnove primerljivo tržni vrednosti. Tako razumevanje je pomembno tudi v navezavo tako določene davčne osnove z določanjem davčne osnove v postopku odmere dohodnine od dobička iz kapitala.

  Predlaga se, da se v zakonu jasneje naveže davčno osnovo na tržno vrednost v času izvedbe posla.

- Ponovna ureditev navezave davčne osnove za nepremičnino na posplošeno vrednost iz množičnega vrednotenja

  Vezano na pogoj izkazovanja tržne vrednosti posla se predlaga, da se ponovno preveritev primernosti davčne osnove naveže na podatek o posplošeni vrednosti, torej na oceno tržne vrednosti nepremičnine v sistemu množičnega vrednotenja nepremičnin. Ta sistem je bil razvit prav za različne javne namene, tudi davčne in zagotavlja ustrezno osnovo tudi za potrebe DPN. Zakon je že vseboval tako določbo, ki pa jo je ustavno sodišče zaradi ustavnih očitkov na sistem množičnega vrednotenja z odločbo U-I-168/15-9 z dne 23. 3. 2016 razveljavilo. Vendar so bili z uveljavitvijo novega Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin (Uradni list RS, št. 77/17, 33/19 in 66/19) in izvedbo novega cikla množičnega vrednotenja (s sprejemom Uredbe o določitvi modelov vrednotenja nepremičnin, Uradni list

RS, št. 22/20) pomisleki o ustavnosti rešitev odpravljeni, tako da je podatke mogoče spet začeti uporabljati tudi za davčne namene.

Predlaga se, da se v zakonu ponovno uredi, da se pogodbena vrednost preveri s posplošeno vrednostjo in v primeru, da pogodbena vrednost ne doseže zneska 80 % posplošene vrednosti, davčna osnova določi na ravni 80 % (varianta: 100 %) posplošene vrednosti. Seveda ob ohranitvi vseh pravnih varoval, tudi možnosti ugovora na tako določeno davčno osnovo s predložitvijo posamične cenitve.

- Predlaga se, da se podrobneje opredeli način določanja tržne vrednosti stavbe pravice, in sicer z navezano tržne vrednost stavbne pravice na tržno vrednost nepremičnine ob upoštevanju obdobja trajanja stavbne pravice. Tudi v teh primerih je primerno v zakonu omogočiti upoštevanje posplošenih vrednosti.

- Ureditev možnosti popravka davčne osnove (odstop od tržne vrednosti) v primeru izjemnih okoliščin.

  Predlaga se, da se v zakonu za izjemne primere, še posebej za primere, vezane na upravne in sodne odločbe, možne odstope od tržne vrednosti jasno uredi.

  Kot primeri, ki lahko odstopajo od posplošene vrednosti oziroma od pričakovane tržne vrednosti, so bili izpostavljeni:
  - stanovanja, obremenjena z osebno služnostjo in posebej stanovanja, obremenjena na podlagi denacionalizacijskih postopkov (razmislek o 30 %-nem diskontu)
  - stanovanja z in brez opreme, itd.

- Izpostavljen je bil tudi problem, kako urediti davčno osnovo v primeru stečajev in za ostale vrste posebnih prodaj (pogodba z neposrednim pogajanjem s kupcem, zavezujoče zbiranje ponudb….). Razmisli se možnost, da se v takih primerih upošteva vrednost, ki je bila potrjena s strani sodišča in ne primerljiva tržna vrednost.

Oprostitve (10. člen)

Zakon določa, da se DPN ne plačuje od:
- prenosa nepremičnin na diplomatska in konzularna predstavništva, akreditirana v Republiki Sloveniji, če velja vzajemnost, in na mednarodne organizacije, če to določajo mednarodne pogodbe, ki obvezujejo Republiko Slovenijo;
- prenosa nepremičnin iz naslova razlastitev ali drugih zakonskih ukrepov oziroma na podlagi prodajne pogodbe, ki je bila sklenjena namesto razlastitve;
- prenosa nepremičnin, ki imajo status kulturnega spomenika, pod pogojem, da je kulturni spomenik dostopen za javnost ali da je namenjen izvajanju kulturne dejavnosti, o čemer lastnik sklene z ministrstvom, pristojnim za kulturo, sporazum z neomejenim trajanjem;
- prenosa zemljišč v okviru komasacij v skladu s predpisi o urejanju prostora in prenosa kmetijskih zemljišč v okviru drugih agrarnih operacij v skladu s predpisi o kmetijskih zemljiščih;
- prenosa nepremičnin v postopkih prisilne izterjave obveznih dajatev v skladu z zakoni;
- prenosa nepremičnin pri razdelitvi premoženja med zakonci in zunajzakonskimi partnerji ob prenehanju ali v času trajanja zakonske zveze oziroma zunajzakonske skupnosti ali registrirane istospolne partnerske zveze;
- prenosa nepremičnin pri razdrtju pogodbe o prenosu nepremičnine;

- prenosa nepremičnin pri razdelitvi premoženja – nepremičnin med družbenike ali delničarje v postopkih likvidacije družbe;
- prenosa nepremičnin v okviru materialnih statusnih preoblikovanj, kot jih ureja zakon o gospodarskih družbah;
- prenosa nepremičnin kot stvarnega vložka ob ustanovitvi ali dokapitalizaciji pravne osebe.

V okviru delovne skupine se je predlagalo, da se generalno preveri primernost oprostitev, posebej pa so bili izpostavljeni:

- preoblikovanje oprostitve vezano na diplomatska in konzularna predstavništva le na primere, kadar so ta odsvojitelji in torej davčni zavezanci,
- primernost oprostitve v primeru prenosa nepremičnin v postopkih prisilne izterjave obveznih dajatev v skladu z zakoni (ob upoštevanju enake določbe 10. točke 95. člena ZDoh-2),
- proučitev možnosti določitve oprostitve v primeru ustanovitve stavbne pravice v javno korist – v zakonu je določena oprostitev za prenosa nepremičnin iz naslova razlastitev ali drugih zakonskih ukrepov oziroma na podlagi prodajne pogodbe, ki je bila sklenjena namesto razlastitve.

Napoved davka (11. člen)

Vezano na postopke pridobivanja podatkov za odmero DPN so bili izpostavljeni posli, ki niso neposredno odvisni od izpolnitve davčne obveznosti. Kot tako je bilo izpostavljeno pridobivanje pravnomočnih sodnih odločb o prenosu lastninske pravice na nepremičninah potrebnih za odmero DPN (in DDD).

V skladu z izvajanjem 13. člena ZDPN-2, po katerem davčni organ izda odločbo o odmeri DPN v 30 dneh po prejemu pravnomočne sodne odločbe, ki jo je sodišče dolžno posredovati davčnemu organu, na območju katerega nepremičnina leži, se je izkazalo, da se v praksi ne predlaga sodnih odločb v odmero DPN, zato ker se vknjiži lastninska pravica po uradni dolžnosti in za vpis lastninske pravice stranke ne potrebujejo potrdila FURS o plačilu davka oz. da ga ni potrebno plačati, kot je to sicer obvezno. Vrhovno sodišče je podalo mnenje, da v ZZK ni (več) neposredne zakonske podlage, da bi sodišča prve stopnje v pravdnih in nepravdnih postopkih FURS posredovala sodne odločbe o prenosu lastninske pravice na nepremičninah zaradi potreb o odmeri DPN.

V razpravi je bilo izpostavljenih več možnih rešitev.

Predlagala se je rešitev, da se v takih primerih DPN odmeri po uradni dolžnosti na podlagi prejete sodne odločbe, s čimer se razbremeni zavezance obveznosti za vlaganje napovedi za odmero davka. Za izvedbo takega postopka pa bi bilo treba v Zakonu o pravdnem postopku zavezati sodišča prve stopnje k posredovanju sodnih odločb FURS. Možen pristop pa bi tudi bil sprememba 37. člena ZZK-1, na način, da bi bilo tudi v tem primeru, torej v primeru pridobitve nepremičnin na podlagi pravnomočne sodne odločbe, za vpis lastninske pravice v zemljiško knjigo zahtevano potrdilo o plačilu davka.

V obravnavi je predlog novele ZZK-1, ki posega v te vsebine:

Predlog MP za spremembo ZZK-1:

8. člen

V 37. členu se tretji odstavek spremeni tako, da se glasi:

»(3) Na zahtevo stranke mora potrdilo iz prvega odstavka tega člena pridobiti notar. Notar

lahko listino o pravnem poslu pretvori v elektronsko obliko in jo po varni elektronski poti pošlje
davčnemu organu. Davčni organ lahko potrdilo o plačilu davka pošlje v elektronski obliki ali notarju omogoči elektronski dostop do informatizirane evidence, v kateri je vpisan podatek o plačilu davka. Notar v overitvenem potrdilu navede številko transakcije, pod katero je opravil vpogled v to evidenco oziroma ali z navedbo opravilne številke in datuma prejetega potrdila potrdi, da je prejel potrdilo o plačilu davka.«.
9. člen

Za 38.a členom se dodata nov odsek in nov 38.b člen, ki se glasita
»4.1.4. Posebne določbe o drugih listinah, ki se prilagajo predlogu za glavni vpis
Potrdilo o plačilu davkov pri odločbah

38.b člen.
(1) Če se dovoljuje vpis pridobitve lastninske pravice na podlagi sodne odločbe ali odločbe drugega državnega organa iz prvega in drugega odstavka 40. člena tega zakona, pa ne gre za sodno odločbo ali odločbo drugega državnega organa iz prvega odstavka 46. člena tega zakona, mora biti predlogu za vpis priloženo potrdilo pristojnega davčnega organa o plačilu tega davka oziroma davkov, pri čemer se za njegovo pridobivanje s strani notarja smiselno uporablja tretji odstavek 37. člena tega zakona.

Vezano na take rešitve je bil izpostavljen pomislek, kako urediti tako komunikacijo ob pogoju, da mora biti na pogodbi žig ter da je potrebno za odmero predložiti originalno pogodbo. Predlaga se proučitev možnosti ureditve brezpapirnega poslovanja.

Plačilo davka (12. člen)

Zakon v primeru stavbne pravice določa možnost plačevanja v obrokih. V praksi se dovolijo obroki le za 3 leta, saj taka rešitev zelo zaplete knjiženje in spremljanje plačila davka. Skupina meni, da ni razloga za tako ravnanje, saj se stavbna pravice, ki je lahko sklenjena po novem tudi za neomejeno obdobje, v bistvu obravnava kot nepremičnina. Zato se predlaga, da se po vzoru poslov lizinga tudi za stavbno pravico uzakoni, da se davek v celoti plača ob nastanku davčne obveznosti. Predlaga se tudi, da se njeno vrednotenje navezuje na tržno vrednost nepremičnine, ki je predme stavbne pravice.

Odmera davka (13. člen)

Vezano na postopke odmere se je predlagalo, da se prouči možnost, da se v postopek sporočanja in vlaganja napovedi, morda pa po vzoru nekaterih drugih držav (Avstrija, Nemčija) tudi v sam obračun davka vključi notarje. Tako postopanje bi zahtevalo brezpapirno poslovanje, pa tudi obsežnejšo prilagoditev predpisov.

Vezano na postopek odmere DPN v primeru javnih dražb pa je bil celo podan predlog, da se kot plačnika davka opredeli sodišče. Kot dodatno pa tudi predlog, da bi morda v vseh prodajah preko sodnih postopkov in tudi v primerih prodaj v stečajnih postopkih določili tako ureditev. Pri tem bi se moralo tako ureditev predvideti tudi v sistemu DDV.

Posledice neplačila davka (15. člen)

V 15. členu ZDPN-2, kjer je določeno, da brez dokaza, da je plačan davek na promet nepremičnin oz. da obstojijo zakonsko določeni razlogi, zaradi katerih ni treba obračunati DPN, ni mogoče overiti podpisov na pogodbi o prenosu lastninske pravice, bi bilo treba redakcijsko

popraviti, da enako velja tudi za ustanovitev in prenos stavbne pravice, ki je v skladu s 3. členom ZDPN-2 definirana kot prenos stavbne pravice in ne kot promet nepremičnin. S tem bi se izenačilo obveznosti.

V okviru razprave pa so bila pravila, ki omejujejo izvedbo posla, če ni izkazana izpolnitev davčne obveznosti, ocenjena kot prekomerni poseg v lastninsko pravico. Kot možno rešitev se je predlagalo, da se v postopke vključi notarje in s tem zagotovi pregled nad izpolnjevanjem davčne obveznosti, ne da bi se oviralo prenos lastninske pravice, vključno z vpisom v zemljiško knjigo.

Kot protiargument za smiselnost rešitve v 15. členu zakona je bilo izpostavljeno, da se s tako obveznostjo lažje zasleduje izpolnjevanje davčne obveznosti in tudi bolj ažurno izvaja odmera.

Ob pripravi sprememb zakona se razmisli o možnih alternativnih rešitvah, ki bi administrativno razbremenile zavezance in ne bi bile tako restriktivne glede izvedbe prenosa lastninske pravice.

Posebni primeri vračila davka (16. člen)

Vezano na pravila možnosti uveljavljanja vračila davka so bili izpostavljeni primeri enostranskega razdrtja pogodbe, pri katerih v praksi pogosto ni podlage v pogodbi o razdrtju pogodbe. Razmisliti je treba o možnih dokazilih za take primere.

Smiselna uporaba določb drugih zakonov (17. člen)

Predlaga se redakcijski popravek v 17. členu, kjer se mora v naslovu namesto smiselne uporabe navesti podrejeno uporabo.

Predlaga se, da se določbe o zastaranju iz ZDavP-2 prenesejo v ZDPN-2. Obenem naj se določbe tudi bolj jasno oblikujejo, predvsem glede rokov oziroma dogodkov, ki definirajo začetek obdobja zastaranja za vračilo davka. 4. odst. 125. člena ZDavP-2 namreč splošno določa: Pravica zavezanca za davek do vračila plačanega davka, ki ga ni bil dolžan plačati, zastara v petih letih od dneva, ko ga je **plačal oziroma od pridobitve pravnega naslova**, s katerim je bilo ugotovljeno, da ga ni bil dolžan plačati.

Prenova sistema obdavčitve nepremičnin

1. Ocena stanja

1.1 Uvod

Danes imamo v Sloveniji tri dajatve, ki imajo naravo davka na nepremičnine, in sicer nadomestilo za uporabo stavbnih zemljišč (v nadaljevanju: NUSZ), davek od premoženja (v nadaljevanju: DP) in pristojbino za vzdrževanje gozdnih cest (v nadaljevanju: pristojbina). Vse tri dajatve so prihodek občin, prvi dve neposredno kot njihov izvirni nenamenski proračunski prihodek in tretja (pristojbina) kot posredni (razporejen) namenski vir za gradnjo in vzdrževanje gozdnih cest. Obenem vse tri dajatve igrajo tudi vlogo inštrumenta različnih politik, ki se vezano na predmet obdavčitve zasledujejo na državni ali lokalni ravni.

Podatki o realizaciji prihodkov občin po letih kažejo, da so sedanje dajatve relativno stabilen in izdaten proračunski prihodek občin, saj predstavljajo v povprečju njihov drugi najpomembnejši davčni vir. V letu 2019 so te dajatve v povprečju zagotavljale nekaj več kot 15 % davčnih prihodkov oz. okoli 11 % skupnih prihodkov občin. Pri tem prispeva pretežni del (preko 94 %) teh prihodkov NUSZ. V letu 2019 je bilo skupno realizirano okoli 238 mio evrov davkov na nepremično premoženje. Od tega je bilo okoli nekaj manj kot 10 mio evrov DP, okoli 2,9 mio evrov pristojbine za vzdrževanje gozdnih cest ter okoli 225 mio evrov NUSZ. Prihodki so po letih dokaj stabilni s trendom postopne rasti, opaziti pa je v letu 2019 bistveno povečanje prihodkov iz naslova DP. Glede na leto 2018 se je povečal za več kot 2,5 krat (razlog: nadzor in izboljševanje evidence FURS).

Tabela: Prihodki proračunov občin iz naslova davkov na nepremično premoženje v obdobju 2017-2019

Zneski v €

Realizacija prihodkov iz naslova obdavčitve nepremičnin	2017		2018		2019	
	Znesek	*Struktura*	Znesek	*Struktura*	Znesek	*Struktura*
NUSZ - skupaj	215.925.814	*96,5%*	223.394.001	*97,2%*	225.307.115	*94,6%*
Davek od premoženja	5.903.023	*2,6%*	3.836.193	*1,7%*	9.899.144	*4,2%*
Pristojbina za vzdrževanje gozdnih cest	1.957.746	*0,9%*	2.541.968	*1,1%*	2.948.480	*1,2%*
SKUPAJ VSI PRIHODKI	223.786.583	*100,0%*	229.772.162	*100,0%*	238.154.739	*100,0%*

Vir: Realizacija proračunov občin po letih, MF

1.2 Priporočila in opozorila mednarodnih organizacij (IMF, SB, OECD)

Sedanja obdavčitev premoženja (nepremičnin) v Sloveniji je glede na povprečne in prevladujoče deleže te obdavčitve v BDP med državami OECD relativno nizka (okoli 0,6 % BDP, povprečje držav OECD okoli 1,8 %). Ta ugotovitev sicer ni nujno pokazatelj potrebe po povišanju tega davčnega bremena, saj je potrebno podatek strukturno izčistiti. Po OECD klasifikaciji namreč v skupino davkov od premoženja (Tax on Property) spadajo vsi davki, vezani na nepremičnine (na uporabo, lastništvo in promet). Poleg tega je potrebno upoštevati, da ima obdavčitev posedovanja nepremičnin v fiskalnem sistemu Slovenije drugačno vlogo kot v na primer anglosaksonskih državah, kjer je delež tega davka še posebej visok (tudi preko 3 % v ZDA ali na primer preko 4 % v ZK). V teh državah davek na nepremičnine predstavlja glavni davčni vir, namenjen storitvam, ki so jih občine dolžne zagotavljati (od šolstva, zdravstva,

varnosti, varovanja okolja itd.). V Sloveniji se stroški za tovrstne naloge, določene z zakoni, občinam zagotavljajo preko namenitve dela dohodnine in preko finančne izravnave.- Prihodki iz davka na nepremičnine pa so namenjeni predvsem investicijam v občinsko javno infrastrukturo. Podoben sistem financiranja pozna večina evropskih držav, v katerih se delež davka na nepremičnine v BDP giblje v podobnih razmerjih kot pri nas (Avstrija, Nemčija, Češka, Slovaška itd.).

Te podatke je potrebno imeti v mislih ob presojanju večkrat podanih pobud in opozoril s strani različnih mednarodnih inštitucij (OECD, IMF, SB) glede tega, da v Sloveniji ta davek predstavlja neizkoriščen fiskalni vir. Držijo pa navedbe teh organizacij, da kaže vlogo te obdavčitve postaviti v kontekst strukture davčnih virov, med katerimi v Sloveniji z nadpovprečnim deležem izstopajo predvsem dajatve na dohodke, predvsem dohodek iz dela, ter okrepiti fiskalno učinkovitost te obdavčitve s ciljem razbremenitve dohodkov iz dela, bolj razvojno naravnane porazdelitve davčnih bremen tudi na premoženje in s tem zmanjšanja vpliva obdavčitve na odločanje davčnih zavezancev. Analize namreč kažejo, da je prav obdavčitev premoženja (nepremičnin) ena od najmanj distorzijskih davčnih oblik.

1.3 Pravne in izvedbene težave obstoječega sistema

Obstoječi sistem obdavčitve nepremičnin v Sloveniji torej predstavljajo tri javne obvezne dajatve - davki, ki:

- slonijo na različnih pravnih podlagah: NUSZ na predpisih iz pristojnosti Ministrstva za okolje in prostor, DP na davčnem predpisu in pristojbina na predpisih iz pristojnosti Ministrstva za kmetijstvo, gozdarstvo in prehrano;
- izhajajo iz različnih ciljev: NUSZ zasleduje podpiranje racionalnega prostorskega načrtovanja in izrabe prostora na območju stavbnih zemljišč; DP zasleduje dodatno obdavčitev nepremičnin, ki posameznikom (fizičnim osebam) predstavljajo luksuz oziroma bogastvo – to so nerezidenčna stanovanja in garaže, neuporabljeni poslovni prostori; pristojbina pa v bistvu izvaja vlogo nekakšne takse, torej prihodka za kritje stroškov izgradnje in vzdrževanja gozdnih cest (prihodek je namenski);
- imajo različno določene zavezance: za NUSZ je zavezanec fizična ali pravna oseba - dejanski uporabnik (lastnik, najemnik itd.), za DP je zavezanec fizična oseba, ki razpolaga z nepremičnino (lastnik, imetnik stanovanjske pravice itd.), za pristojbino je zavezanec lastnik;
- nepopolno določajo predmet obdavčitve: NUSZ obdavčuje le stavbna zemljišča z določenimi značilnostmi (nezazidana in zazidana), območja zemljišč, kjer se plačuje NUSZ pa določajo občine same in po različnih kriterijih; DP obdavčuje le stavbe in dele stavb; pristojbina pa obdavčuje le gozdna zemljišča;
- slonijo na treh različnih, med seboj nepovezanih in neprimerljivih evidencah: NUSZ na evidencah posameznih občin, ki so sicer glede podatkov o stavbah in delih stavb povezane z registrom nepremičnin oziroma katastrom stavb; DP na evidenci FURS; pristojbina na zemljiškem katastru;
- imajo povsem neprimerljive davčne osnove: <u>NUSZ določa občina na podlagi števila točk</u> za območje in <u>vrsto nepremičnine ter vrednosti točke</u>, pri čemer oboje za ta namen določi posamezna občina; <u>DP določa FURS na podlagi podatkov o številu točk</u> oziroma površini nepremičnine, kot je zabeležena v njeni evidenci ter vrednosti m2 ali točke, kot jo za ta namen določi posamezna občina; pristojbina sloni na podatku o katastrskem dohodku;
- imajo povsem specifično administrativno urejenost: podatke za odmero NUSZ občina pridobiva od zavezancev, na terenu ter iz centralnih nepremičninskih evidenc pri GURS; podatke o predmetu obdavčitve za potrebe DP FURS pridobi iz napovedi zavezanca (vsak pridobitelj fizična oseba mora pridobitev napovedati FURS); podatki za odmero pristojbine se v celoti pridobijo iz zemljiškega katastra;

- so, čeprav vse tri odmerja davčni organ, urejene v okviru različnih pristojnosti: za NUSZ so v celoti pristojne posamezne občine (212 ločenih sistemov), za DP so pristojni FURS in občine, za pristojbino pa MKGP oziroma Zavod za gozdove;
- slonijo na zastarelih, zakonsko podnormiranih ter nejasnih in neusklajenih pravnih podlagah, praviloma še iz časa SFRJ;
- slonijo na razveljavljenih pravnih podlagah, ki so le še v uporabi (generalno je pravne podlage razveljavil Zakon o davku na nepremičnine, ustavno sodišče pa ob razveljavitvi tega zakona z odločbo U-I-313/13-86 vrnilo v uporabo do ureditve novega sistema, kar pomeni, da vanje ni več mogoče posegati), vezano na DP pa celo umanjkajo nekatere ureditve, kar ovira odmero;
- v sodni praksi so deležne celo nasprotujočih si, ali upoštevaje namen oz. razumevanje sistema ter pravnih podlag, nerazumnih odločitev, ki vodijo v neenotno obravnavo pa tudi v postopno razgradnjo sistema: več kot polovica vseh občinskih odlokov o NUSZ je bila že predmet razveljavitve na ustavnem sodišču, v zadnjem času pa so predvsem nasprotujoče si sodbe, vezane na določanje površine zazidanega stavbnega zemljišča za stanovanja in na definicijo nezazidanega stavbnega zemljišča; široke posledice pa bo imela nedavna sodba ustavnega sodišča U-I-11/16-29, ki v nasprotju z razlago pristojnega organa (MOP) in dosedanjo prakso pomeni, da oprostitve, določene za NUSZ s prvim odstavkom 59. člena ZSZ-84 (za mednarodna predstavništva ter vojaške in verske objekte) ne veljajo več;
- v davčni praksi pritožbe na njihovo odmero (predvsem za NUSZ in DP) predstavljajo polovico vseh davčnih pritožb.

Izvajanje obstoječega sistema se torej srečuje z obsežno pravno in izvedbeno problematiko, ki je posledica nejasnosti določb v pravnih podlagah (tudi vezano na dejstvo, da so se na zadevnem področju definicije in terminologija od uveljavitve že večkrat spremenile), neveljavnosti pravnih podlag, neurejenosti evidenc, nekonsistentne sodne prakse ter arbitrarnosti sistema. Kot velika pomanjkljivost, za katero se sicer do sedaj ni izpostavljala ustavna spornost, je neurejena pravna varnost zavezancev glede urejanja podatkov v evidencah, ki so podlaga za odmero, predvsem pa glede določanja davčne osnove v sistemu NUSZ in DP (nedorečenost pravil za določanje davčne osnove in nezmožnost pritožbe na davčno osnovo, kar je bilo s strani ustavnega sodišča izpostavljeno kot eden bistvenih razlogov za razveljavitev Zakona o davku na nepremičnine). Ne nazadnje je problem sistema tudi necelovitost obdavčitve (na primer zajema se gozdna zemljišča, kmetijskih pa ne, zajema se le nekatera območja itd.) ter neenotnost, netransparentnost in zastarelost določanja davčnih osnov, ki nimajo povezave s cilji in namenom obdavčitve nepremičnin kot oblike premoženja. Vsi obstoječi načini določanja davčnih osnov odstopajo od osnovnega načela obdavčitve po ekonomski moči, torej ob upoštevanju (tržne) vrednosti premoženja. Le na tak način se zagotavlja ustavno načelo enake obravnave, pa tudi realno meri učinke razlikovanj (oprostitve, različne davčne stopnje) kot posledico ukrepov različnih politik skozi obdavčitev. Vse naštete pomanjkljivosti imajo za posledico neenako in nepravično obravnavo, nezmožnost izvajanja politike občin, pa tudi manjšo fiskalno učinkovitost oziroma izdatnost sistema.

2. Mednarodne primerjave

2.1 Mednarodna praksa

Davek na nepremičnine je v svetu ena najpogostejših davčnih oblik za zagotavljanje prihodkov lokalnih skupnosti. Poznajo ga tako razvite ekonomije kot ekonomije v razvoju. Skladno s stopnjo ekonomskega razvoja so rešitve med državami zelo različne, od enostavnih, na površino vezanih vrednotenj, do bolj tehnično izpopolnjenih točkovanj, pa vse do tržnega ocenjevanja. Slednje je uveljavljeno v vseh razvitih ekonomijah sveta (ZDA, Kanada, Japonska,

Avstralija, Nova Zelandija, Južna Afrika itd.). Med evropskimi državami je ta pristop zaradi tradicionalnosti manj pogost. Uveljavljen je le v skandinavskih državah (Danska, Švedska). Z davčnimi reformami pa so ga v preteklih desetih, petnajstih letih ob prehodu na centralno evropski sistem uvedle baltske države (Litva, Latvija). Razvoj v smeri tržnega določanja davčne osnove je zaznati tudi v razvijajočih se ekonomijah Balkana (Srbija, Bosna in Hercegovina) ter v Moldaviji. Loteva se ga Turčija. Stare evropske države (Nemčija, Avstrija, Italija, Španija, Francija itd.) pa se oklepajo tradicionalnih praviloma točkovalnih sistemov, ki izvirajo iz obdobja povojnega razvoja. Kljub naprednim in izrazito tržno usmerjenim gospodarskim sistemom torej ohranjajo tehnično sicer sofisticirane, vendar ekonomsko zastarele in administrativno zapletene pristope (glede evidentiranja, ocenjevanja itd.). V to skupino držav je mogoče uvrstiti tudi Slovenijo, ki kljub številnim, zgoraj navedenim težavam, že več kot 20 let neuspešno poskuša sistem posodobiti in to kljub dejstvu, da je v ta namen razvila in uspešno uveljavila sistem množičnega vrednotenja nepremičnin, s katerim že od leta 2012 tekoče ocenjuje tržne vrednosti vsem nepremičninam v državi.

2.2 Ustavnosodna praksa

Ustavno sodišče RS je sicer do sistema NUSZ (in DP) precej benevolentno, saj v številnih sodbah za presojo ustavnosti občinskih odlokov, v katerih celo ugotavlja neustavnost rešitev, do sedaj ni izpostavilo nujnosti oziroma skrajnih rokov prenove sistema. Prav tako v sodbah, v katerih je presojalo zakonske podlage (kot na primer U-I-39/97, v kateri je presojala ustavnost Zakona o stavbnih zemljiščih iz leta 1984), nikoli ni izpostavilo bistvenih problematičnih vsebin, kot sta predvsem pravna varnost zavezancev (evidence za odmero teh dveh davkov niso javne, davčne osnove ni mogoče izpodbijati, postopki so nejasni itd.) ter velika arbitrarnost občin. Je pa večkrat poudarilo, da razume NUSZ in DP kot začasni dajatvi, ki naj bi ju nadomestila celovite ureditev obdavčitve nepremičnin. Žal pa ob tem leta 1999 navedlo (9. točka obrazložitve U-I-39/97), da «obstoj in čas trajanja te prehodne ureditve še nista v nasprotju z načeli pravne države«, tega stališča pa v kasnejših odločbah ni revidiralo. Tako s strani ustavnega sodišča sistem v Sloveniji ni deležen časovnega pritiska, kar bi pripomoglo k hitrejšemu iskanju in uveljavitvi nove rešitve. K temu ni pripomogla niti ustavna odločba o razveljavitvi Zakona o davku na nepremičnine (U-I-313/13-86), saj ni za ureditev problematike postavila nobenega roka.

V nasprotju z ravnanjem našega ustavnega sodišča je na primer nemško zvezno ustavno sodišče s sodbo z dne 10. aprila 2018 številka 2014-II R 16/13 ugotovilo, da je njihova obdavčitev nepremičnin, v kolikor sloni na enotni vrednosti (tehnična, administrativna ocena glede na lastnosti nepremičnine), neustavna, saj nepremičnine obravnava drugače kot drugo premoženje, ki se v vseh postopkih vrednoti glede na tržno (prometno) vrednost. S sodbo je sodišče v bistvu napadlo zakon, ki ureja vrednotenje nepremičnin in omejilo njegovo uporabo za vse davčne namene (tudi za dediščine in darila, promet nepremičnin itd.) ter postavilo zahtevo, da se mora razviti nova metoda vrednotenja, ki bo zagotavljala enakopravno obravnavo[6]. Zakonodajalcu je določilo, da mora najpozneje do 31. decembra 2019 predložiti novo uredbo, sporna pravila pa se lahko uporabljajo najdlje do 31. decembra 2024. Zaradi zamude pri pripravi novega vrednotenja (nemška stroka se sicer ponovno vrača na kompleksne administrativne metode, ki pa jih korigira s tržnimi merili), je ustavno sodišče roke že večkrat podaljšalo, nazadnje do leta 2028.

2.3 Razvijanje sodobnih sistemov, vezanih na tržno vrednost

[6] Priloga: Povzetek sodbe nemškega ustavnega sodišča o neustavnosti sistema vrednotenja nepremičnin za davčne namene (Sodba z dne 10. aprila 2018 - 1 BvL 11/14)

Slovenska politika se je že med letoma 1995 in 2000 opredelila za posodobitev sistema z uvedbo enotnega davka, navezavo davčne osnove na tržno vrednost nepremičnin ter na bolj poenoteno urejanje obdavčitve med občinami. V ta namen je s pomočjo kredita Svetovne banke za obnovo in razvoj izvajala enovit projekt posodobitve evidentiranja nepremičnin, v okviru katerega se je poleg drugih vsebin, vezanih na nepremičnine, prvič vzpostavila popolna evidenca vseh stavb v Sloveniji, uredil nov Stvarnopravni zakonik ter razvil koncept množičnega vrednotenja nepremičnin v Sloveniji. Nato so bolj ali manj aktivno vse naslednje vlade razmišljale o davku na nepremičnine. Z uveljavitvijo prvega Zakona o množičnem vrednotenju nepremičnin in predvsem s prvim pripisom posplošenih tržnih vrednosti vsem nepremičninam, evidentiranim v Registru nepremičnin, je bil s 1. 1. 2012 izpolnjen tudi pogoj za modernizacijo davčne osnove, vezano na tržno vrednost nepremičnin. Neuspeli poskus uvedbe davka na nepremičnine (z razveljavitvijo zakona s strani Ustavnega sodišča) je nakazal na takrat še vedno premalo urejene evidence in pasivnost lastnikov pri urejanju podatkov o svojih nepremičninah, pa tudi na veliko neenotnost tako javnosti kot politike glede razumevanja vloge davka na nepremičnine, glede tržne vrednosti kot davčne osnove, pa tudi glede drugih elementov obdavčitve. Nakazal pa je tudi na zaostrovanje razumevanja ustavnih načel, vezanih na obdavčitev, in sicer tudi pri vsebinah, do katerih ustavno sodišče pri presoji NUSZ in DP ni bilo tako dosledno. Vsekakor je ustavna odločba U-I-131/13-86 postavila nekaj novih mejnikov glede razmejitve vladnih pristojnosti v okviru ustavnih načel.

Od te odločbe naprej se sicer še vedno razpravlja o potrebi po ureditvi in posodobitvi obdavčitve nepremičnin v Sloveniji, problematičnost obstoječih rešitev nakazujejo vsi zgoraj našteti problemi, vendar resne politične usmeritve o tem po odločbi Ustavnega sodišča ni podala nobena vlada.

Kljub temu so tudi v tem času tekle strokovne aktivnosti za pripravo davka na nepremičnine. Pripravljen in sprejet je bil nov Zakon o množičnem vrednotenju nepremičnin – ZMVN-1 (Uradni list RS, št. (Uradni list RS, št. 77/17, 33/19 in 66/19). Urejen je kot standard množičnega vrednotenja v Sloveniji, saj po zgledu mednarodnih standardov vsebuje vse vsebinske in postopkovne določbe za izvajanje. Ker vse bistvene vsebine ureja že sam zakon, po novem pa sistem omogoča tudi pritožbo na posplošeno vrednost (uveljavljanje posebnih okoliščin), se ocenjuje, da zadostuje ustavnim načelom zakonitosti in s tem odpravlja očitke, ki jih je v zvezi z množičnim vrednotenjem izpostavilo ustavno sodišče ob razveljavitvi Zakona o davku na nepremičnine. Zakon je bil dejansko udejanjen z novo Uredbo o določitvi modelov vrednotenja nepremičnin (Uradni list RS, št. 22/20), ki je začela veljati 1. aprila 2020. Ta uredba je namreč podlaga za oceno posplošenih vrednosti nepremičnin na stanje trga na dan 1. januar 2020, ki se izkazujejo v novi evidenci - Evidenci vrednotenja. S tem se je podatek o posplošeni tržni vrednosti prenehal voditi in izkazovati v registru nepremičnin. Ker je bilo naknadno z 29. členom interventnega zakona ZZUOOP javno izkazovanje novih ocen vrednosti zamaknjeno na datum sprejema nove uredbe, danes posodobljene posplošene vrednosti niso javno vidne in jih tudi ni mogoče uporabljati za noben (ne javni ne zasebni) namen.

Pregled rezultatov množičnega vrednotenja v različnih časovnih obdobjih

OPIS	MODEL	VREDNOST (stanje 25. 4. 2012)	VREDNOST (stanje 25. 1. 2017)	Novi modeli	VREDNOST (stanje 1. 4. 2020)
HIŠE	HIS	51.808.076.089	44.872.625.879	HIS	52.161.119.375
STANOVANJA	STA	31.510.335.555	26.821.640.518	STA	31.336.496.637
PISARNE	PPP	11.379.874.191	9.474.598.702	PPP	6.997.881.901
LOKALI	PPL	6.639.848.689	5.395.325.615	PPL	6.696.231.275
				TUR	1.505.349.612
INDUSTRIJSKE STAVBE	IND	4.696.491.601	4.468.553.789	IND	6.571.920.759
ELEKTRARNE	PNE	3.973.387.938	3.585.339.541	PNE	3.746.473.161
STAVBE ZA JAVNO RABO	PNJ	1.960.429.395	1.535.192.594	SDP	4.027.788.414
GARAŽE	GAR	1.678.025.806	1.826.969.719	GAR	1.910.262.017
ČRPALKE	PNB	1.090.561.684	550.999.569	PNB	598.968.830
STAVBE S TEŽKO INDUSTRIJO	INP	807.478.644	749.760.590	INP	868.466.891
PRISTANIŠČA	PNP	516.401.616	682.953.316	PNP	687.349.855
ZIDANICE	PKZ	467.428.254	474.296.175		
DRUGE STAVBE	PND	259.891.690	310.222.075		
KMETIJSKE STAVBE	PKO	234.899.980	279.483.318	KDS	3.126.798.478
RUDNIKI	PNM	140.275.241	52.915.428		
POSEBNE NEPREMIČNINE	PPN	134.521.055	110.229.504		
KMETIJSKA ZEMLJIŠČA	KME	7.098.383.180	7.115.765.879	KME	8.329.673.147
ZEMLJIŠČA ZA GRADNJO STAVB	ZGS	6.121.086.124	1.806.834.934		
GOZDNA ZEMLJIŠČA	GOZ	4.580.969.300	4.509.518.383	GOZ	5.250.268.980
				STZ	20.845.204.618
DRUGA ZEMLJIŠČA	ZDR	3.289.219.633	3.395.228.386	DRZ	147.292.285
POZIDANA ZEMLJIŠČA	PSZ	1.304.328.479	999.930.761		
	Skupaj	**139.691.914.144**	**119.018.384.673**		**154.807.546.235**

Vir: GURS, Urad za množično vrednotenje nepremičnin

3. Predlogi ukrepov

V več obdobjih je vlada ustanovila projektne skupine za pripravo novih rešitev, potekali so posveti z deležniki (občine, strokovna združenja), izhodišča so bila obravnavana na različnih strokovnih posvetih. V strokovnih krogih so bila usklajena naslednja izhodišča za uvedbo davka na nepremičnine:

- uvede se transparenten celovit sistem enotne dajatve, ki sloni na enovitih javnih evidencah o nepremičninah ter v obdavčitev zajame vse vrste nepremičnin;
- dajatev ima naravo premoženjskega davka, zato sloni na tržni vrednosti nepremičnin;
- prihodek pripada občinam.

Delovna skupina navedena izhodišča podpira ter podrobneje navaja:

- množično vrednotenje nepremičnin je v Sloveniji na zelo visoki kakovostni ravni ter urejeno kot neodvisen večnamenski sistem, ki lahko zagotavlja objektivno oceno tržne vrednosti (posplošeno vrednost) nepremičnin tudi za potrebe obdavčitve nepremičnin;
- proces množičnega vrednotenja nepremičnin se mora kontinuirano nadaljevati, podatki o posplošenih vrednostih pa se morajo ažurno javno izkazovati ter tudi uporabljati za vse javne namene, ki tak podatek potrebujejo – le na ta način se bo zagotovilo ohranjanje oziroma razvijanje njegove kakovosti in zanesljivosti modelov in vrednotenja;

- prihodki iz obdavčitve nepremičnin morajo ostati izključni prihodek občin;
- pri oblikovanju novega sistema obdavčitve nepremičnin se mora občinam podeliti pristojnosti za uporabo dajatve tudi v namene podpiranja različnih politik občin, vezanih na nepremičnine in prostor;
- do uveljavitve novega sistema MOP in MF izvajata aktivnosti za izboljšanje podatkov o nepremičninah za potrebe odmere (NUSZ, DP), izboljšanje izvedbenih pravnih podlag (občinskih odlokov) ter za povečanje primerljivosti ravni obdavčitve med občinami. Dogovor občin od skupnem sistemu (določitev baz podatkov, prehod na CCSI klasifikacijo (GURS), narediti pa je potrebno tudi tipski odlok, ki je obvezen za vse občine. Določiti je potrebno tudi maksimume in minimume obremenitve za stavbe in zemljišča.

Za ureditev novega sistema pa je seveda potrebno doreči podrobnejša izhodišča in usmeritve, vezano na naslednje vsebine:

3.1 Opredelitev narave nove javne dajatve

V modernih ekonomijah se dajatev, ki je podlaga financiranju nalog lokalnih skupnosti (davek na nepremičnine) obravnava kot davek, torej kot nenamenski splošni prihodek lokalnih skupnosti, ki ima naravo premoženjskega davka.

Vezano na to vsebino je potrebno jasno razmejiti dajatve, ki imajo naravo nadomestila stroškov za konkretno storitev (so vezane na dejansko višino stroškov) in se odmerjajo enkratno ob uveljavitvi pravice do določene storitve (npr. komunalna taksa oz. komunalni prispevek ipd.) od nenamenskih in s konkretnimi stroški storitve za posameznega zavezanca nepovezanimi periodičnimi (letnimi) dajatvami, ki imajo naravo davka.

NUSZ ima danes v našem pravnem redu, ne glede na poimenovanje, dejansko naravo nenamenske dajatve, torej naravo davka. Enako velja za DP. Manj očitno je tako razumevanje pristojbine za vzdrževanje gozdnih cest, saj gre za namensko dajatev, ki se odmerja le od gozdnih zemljišč, do katerih je urejen dostop z gozdno cesto.

Nov davek na nepremičnine, ki bi nadomestil obe davčni obliki (NUSZ, DP), pa tudi pristojbino, se mora tudi po novem urediti kot nenamenski prihodek lokalne skupnosti, s katerim lokalna skupnost prosto razpolaga v okviru načrtovanja porabe proračuna s ciljem zadovoljevanja javnega interesa in koristi njenih občanov.

Davek torej nikakor ne more nadomestiti komunalnih dajatev (komunalnega prispevka) ali se z njimi združiti v enotno obveznost. Komunalni prispevek ima namreč natančno opredeljen namen, ki je plačilo dela stroškov graditve ali priključitve komunalne opreme, ki jo je - vezano na dejanske stroške vzpostavitve te storitve za konkretno nepremičnino - dolžan plačati lastnik zemljišča oziroma objekta, ki se priključuje ali njegov investitor. Gre za enkratno obveznost, vezano na dejanske stroške in je strogo namenjena pokrivanju stroškov komunalnega opremljanja.

Je pa potrebno, v kontekstu možnosti uporabe novega davka kot dopolnilnega ukrepa zemljišče in prostorske oziroma celotne nepremičninske politike, proučiti vlogo takse na neizkoriščena stavbna zemljišča, (2. oddelek ZUreP-2), ki pa je opredeljena kot periodična oziroma letna dajatev, namenjena spodbujanju racionalne rabe prostora oziroma zazidljivih stavbnih zemljišč. Določa se kot pavšalna taksa v znesku do največ 3 EUR/m2 neizkoriščenega zemljišča in je kot namenski prihodek občin namenjena financiranju ukrepov zemljiške politike.

<u>Predlog rešitve:</u>

Davek na nepremičnine se oblikuje kot premoženjski davek in kot nenamenski prihodek občin.

3.2 Opredelitev davčnega zavezanca

V kontekstu najprimernejše opredelitve davka na nepremičnine kot premoženjskega davka (tako tudi ustavno sodišče v 6. točki ustavne določbe U-I-39/97) se kot najprimernejši zavezanec nakazuje lastnik nepremičnine kot oseba, ki neposredno ali posredno razpolaga z vsemi njenimi koristmi.

Proučiti je potrebno posebnosti v primeru nepremičnin v lasti države ali občin (vloga upravljavca) ter v posebnih situacijah, ki znatno omejujejo ekonomska razpolaganja lastnika (na primer denacionalizirano premoženje, ki še ni bilo vrnjeno v uporabo lastniku, skupna lastnina ipd.). Smiselno je dosledno zasledovanje enakopravne obravnave, tudi z vidika preprečevanja izkrivljanja konkurenčnosti, pa tudi transparentne obdavčitve (preglednost bilance prihodkov in odhodkov občinskih proračunov) z rešitvijo, da se tudi občine oziroma upravljavci nepremičnin v njihovi lasti enakopravno (čeprav so občine hkrati prejemnice prihodkov iz obdavčitve) določijo za zavezance.

Proučiti pa je potrebno tudi izvedbeno plat rešitev. Evidenca o pravicah na nepremičninah (tudi lastninski pravici) je zemljiška knjiga. Vendar se v praksi še vedno srečujemo s situacijo neurejene etažne lastnike in njenih lastnikov, ki imajo dokazila o pravnem razpolaganju, nimajo pa možnosti vpisa v zemljiško knjigo (npr. neurejena funkcionalna zemljišča itd.). Navedena problematika se sicer postopoma ureja, je pa potrebno vsaj v prehodnem obdobju nasloviti vsaj dve situaciji: 1. dejstvo, da so v registru nepremičnin vpisani deli stavb, za katere ni bil oblikovan etažni načrt, ampak so se vpisali na podlagi izjav strank (ta del se naslavlja že z ZEN-A, saj se bodo ti deli stavb združevali v en del stavbe, če ne bo prišlo do vzpostavitve etažne lastnine); 2. dejstvo, da se za take dele stavb kljub temu, da ni vzpostavljena etažna lastnina, vodi podatek o lastniku nepremičnine, ki je drugačen kot podatek o lastniku parcele (vodenje takega podatka se počasi ukinja, saj je vzpostavljeno le še za neurejene primere – ko podatka o lastniku parcele in stavbe nista enaka).

<u>Predlog rešitve:</u>
Davčni zavezanec je zemljiškoknjižni lastnik ali imetnik stavbne pravice, kot je vpisan v zemljiško knjigo, v povezavi z neurejenimi etažnimi razmerji pa se predlaga prehodna določba, ki napotuje na lastnika, določenega v nepremičninskih evidencah.

3.3 Opredelitev predmeta obdavčitve

Načeloma se zasleduje cilj celovite in enakopravne obdavčitve vseh vrst nepremičnin. Zasleduje se tudi načelo evidentiranosti, da so torej predmet obdavčitve vse nepremičnine, ki so evidentirane v nepremičninskih evidencah. Zato se pri razvijanju in vzpostavljanju nepremičninskih evidenc na podlagi predpisov o evidentiranju nepremičnin (ZEN) zasleduje evidentiranje vseh nepremičnin in njihovih sestavin. Danes so v nepremičninskih evidencah Geodetske uprave evidentirana vsa zemljišča (parcele) ter vse stavbe. V velikem delu so ustrezno evidentirani tudi deli stavb (kot etažna lastnina), pomanjkljiva in nepopolna pa je evidenca gradbenih inženirskih objektov. Posebej so problematični linijski objekti, predvsem ceste in železnice. Evidentiranje teh je sicer uredil poseben zakon, v praksi pa to evidentiranje še ni bilo izvedeno. Glede drugih inženirskih objektov (predvsem linijskih) je potrebno urediti tudi nekatera pravna vprašanja, predvsem pa nadgraditi sistem evidentiranja tudi s to obveznostjo.

Na podlagi obstoječih evidenc je mogoče govoriti o obdavčitvi zemljišč s sestavinami, ki so stavbe in deli stavb oziroma o obdavčitvi stavb pod stavbno pravico in delov stavb v etažni lastnini. Stvarnopravni zakonik definira nepremičnino kot zemljišče s sestavinami. Zakon o zemljiški knjigi določa, da so nepremičnine, ki se vpisujejo v zemljiško knjigo, zemljiška parcela (s sestavinami), stavba v etažni lastnini in posamezni deli te stavbe, če je oblikovana etažna lastnina, ter stavba, zgrajena na podlagi stavbne pravice. Obstoječe javne nepremičninske evidence omogočajo upoštevanje take opredelitve, obenem pa za potrebe evidentiranja omogočajo tudi določitev delov stavb, ki ne izpolnjujejo pogoja za določitev etažne lastnine. Nadalje evidentiranje omogoča tudi podrobnejšo delitev na vrste prostorov, za potrebe množičnega vrednotenja pa tudi podrobnejšo delitev nepremičnin na dele z različno vrsto rabe – na enote vrednotenja. Enota vrednotenja z vidika vrednotenja predstavlja samostojno enoto, za katero se uporabi en model vrednotenja. Če bi se namreč definicija nepremičnine dosledno izpeljevala tudi pri vrednotenju, zemljišč in stavb, pri katerih ni vzpostavljene etažne lastnine, ne bi bilo mogoče vrednotiti ločeno glede na posamezne vrste rabe, kar je za vrednotenje bistveni kriterij (npr. del stavbe stanovanjska, del pa poslovna raba, ali na primer vrednotiti zemljišč z več vrstami rabe. Tak pristop pa v ničemer ne onemogoča določitve vrednosti celotne nepremičnine kot enote evidentiranja; ta je v primeru, da je ena nepremičnina sestavljena iz več enot vrednotenja, seštevek vrednosti posameznih enot vrednotenja.

Predlog rešitve: Obdavčijo se vse vrste nepremičnin. Pri opredelitvi nepremičnine se doda navezava na definicijo v skladu z zakonom, ki ureja evidentiranje nepremičnin, v nadaljevanju pa se v primeru, da se davčna osnova veže na vrednost in za nepremičnine z različno vrsto rabe določi različna davčna stopnja, opredelitev nepremičnine naveže tudi na enote vrednotenja po predpisih o množičnem vrednotenju nepremičnin.

3.4 Uporaba podatkov iz uradnih evidenc

Ne glede na rešitev glede narave dajatve, predmeta obdavčitve in načina določanja davčne osnove je najprimernejša rešitev, da se vsi potrebni podatki za obdavčitev pridobivajo enotno, iz centralnih nepremičninskih evidenc. Prav netransparentnost, neusklajenost in nenadzorovanost različnih občinskih in državnih evidenc, ki so podlaga za odmero NUSZ in DP v sedanjem sistemu, predstavlja eno od bistvenih potencialnih neustavnosti sistema. Po ZEN pa so nepremičninske evidence javne, nadzorovane in imajo predpisane vse postopke za urejanje oz. posodabljanje podatkov, tudi s strani lastnikov. Vezano na javnost so lastniki o vseh spremembah podatkov o njihovih nepremičninah, za katere niso prejeli obvestila ali celo odločbe že v postopku sprememb, enkrat letno seznanjeni (predlog za nov Zakon o katastru nepremičnin sicer tako obveznost ukinja!). K izboljšanju kakovosti podatkov pripomorejo tudi strožja pravila za njihovo spreminjanje. Bistvene podatke o nepremičnini (kot so vrsta rabe, leto izgradnje, površina ipd.) je namreč mogoče spreminjati le še z geodetskim postopkom in elaboratom. Poleg tega ZEN vsebuje možnost določanja nekaterih bistvenih podatkov po uradni dolžnosti, če se lastnik na poziv za urejanje ne odzove. V sistem evidentiranja je vgrajenih tudi veliko nadzornih mehanizmov, tako da je mogoče trditi, da se je kakovost in celovitost podatkov v nepremičninskih evidencah že bistveno izboljšala in se tudi redno tekoče preverja.

Tako kot drugod, je seveda tudi v postopku odmere davka potrebno upoštevati načelo materialne resnice. To pomeni, da bi v konkretnem davčnem postopku, ko podatki o nepremičnini v matični uradni evidenci ne ustrezajo (več) dejanskemu stanju, FURS moral upoštevati predloge za spremembe podatkov v matičnih evidencah tako, da zadeve odstopi matičnemu organu in z nadaljevanjem davčnega postopka počaka. Potrebno je tudi upoštevati možnost, da lahko pride do napak pri vpisu podatkov v evidenco in pri prenosu podatkov med posameznimi evidencami. Vendar ima tako ravnanje lahko za posledico, da se nek podatek v različnih postopkih določi različno in da je potrebno za npr. davčne namene vzpostaviti posebno

evidenco. Zato je primarno potrebno zasledovati rešitev, da se davčna osnova ugotavlja na presečni dan (torej po stanju vpisa na konkreten dan), da imajo lastniki celovito urejeno seznanjanje in možnost urejanja podatkov že v predpisih o evidentiranju in da se, če do sprememb v uradnih evidencah pride kasneje, to upošteva šele v naslednjih odmernih obdobjih.

Predlog rešitve: Tako določanje davčne osnove kot drugih elementov sistema se v celoti veže na uporabo podatkov iz javnih evidenc. Glede na navedeno je primerno pravico do pritožbe na podatke za odmero v okviru davčnega postopka omejiti na pravico do popravka podatkov v uradnih evidencah. Na podlagi predpisov o evidentiranju nepremičnin (ZEN), pa tudi predpisov o množičnem vrednotenju nepremičnin so zagotovljeni postopki, ki zagotavljajo tudi izpolnitev zahtev glede pravice do izjave davčnega zavezanca in pravice do pritožbe glede podatkov, ki so uporabljeni pri izračunu davčne osnove.

3.5 Davčna osnova

Prav okrog te vsebine že vrsto let potekajo tako politične kot strokovne polemike. Del le teh zagovarja ohranitev administrativnega pristopa, slonečega na tehničnih lastnostih nepremičnin (točkovanje) in fiskalnih potrebah občin (te oblikujejo vrednost točke glede na proračunske potrebe). Drugi del pa podpira modernizacijo sistema v smeri določitve davčne osnove na podlagi tržne vrednosti nepremičnin. Tak pristop, čeprav bi slonel na množičnem vrednotenju, se oddaljuje od administrativnega urejanja in že sam po sebi zagotavlja večjo preglednost, primerljivost in objektivnost, saj v sistemu množičnega vrednotenja posplošene (tržne) vrednosti ne določa organ ampak trg nepremičnin. V tem smislu je tudi množično vrednotenje ekvivalentno posamičnemu ocenjevanju tržne vrednosti.

Tako eni kot drugi za svoja stališča navajajo argumente. Med pristaši ohranitve administrativnega pristopa je uveljavljena teza, da upoštevanje tehničnih lastnosti nepremičnin, predvsem komunalna opremljenost, najprimerneje izkazujejo koristi, ki jih nepremičnini zagotavlja lokalno okolje skozi komunalno opremljanje. Ti zagovorniki davke vidijo v ozki luči nekakšne pavšalne komunalne dajatve. V resnici pa je že danes sistem obdavčitve nepremičnin presegel te namene, saj sta tako NUSZ kot DP nenamenska davčna prihodka, s katerima občine razpolagajo povsem prosto. Torej je bolj smiselno (in mednarodno primerljivo), da se davek na nepremičnine oblikuje kot premoženjski davek. Vezano na tako usmeritev pa je seveda potrebno davčno osnovo določiti glede na vrednost, oziroma konkretneje, glede na tržno vrednost.

V ta namen imamo v Sloveniji že razvit in polno delujoč sistem množičnega vrednotenja, ki za večino vrst nepremičnin že zagotavlja izredno kakovostne ocene njihovih tržnih vrednosti. Z novim Zakonom o množične vrednotenju nepremičnin (ZMVN-1) pa so vzpostavljeni tudi vsi mehanizmi za zagotavljanje pravne varnosti lastnikom nepremičnin, tudi za namene uporabe podatkov in rezultatov množičnega vrednotenja (posplošenih vrednosti) v davčnih postopkih. Lastniki so s podatki seznanjeni in jih lahko kadarkoli prilagodijo dejanskemu stanju. Prav tako pa lahko ugovarjajo vrednosti z uveljavljanjem posebnih okoliščin.

Za drugačen pristop (posodobitev administrativne ocenjevanja za potrebe NUSZ in DP, združitev teh dveh dajatev?) bi bilo potrebno razviti novo metodologijo določanja davčne osnove.

Predlog rešitve: Davčna osnova je tržna vrednost nepremičnine (enote vrednotenja). V postopku odmere davka na nepremičnine lahko davčni zavezanec izpodbija posplošeno vrednost nepremičnine kot davčno osnovo z razlogom napačno ugotovljenega dejanskega stanja, vendar pa je lahko uspešen le, če predloži ustrezna dokazila, ki dokazujejo, da je bila

posplošena vrednost nepremičnine na presečni dan za odmero davka drugačna. Dejansko stanje za ugotavljanje davčne osnove izkazujejo podatki v uradnih evidencah GURS – tako določa ZMVN-1, saj pripis nove posplošene vrednosti vedno sledi spremembi podatka v uradni evidenci (to je lahko sprememba podatka o lastnosti nepremičnine ali o posebni okoliščini). Za uspešno izpodbijanje davčne osnove mora davčni zavezanec v davčnem postopku torej izkazati, da je bilo dejansko stanje nepremičnine po podatkih uradnih evidenc na presečni dan za odmero davka drugačno, torej mora izkazati spremembo podatka v uradni evidenci na presečni datum.

3.6 Določitev davčnih stopenj in avtonomija občin

Občinam se z davkom na nepremičnine zagotavlja lasten finančni vir, zato jim je potrebno zagotoviti določeno mero avtonomije. Glede na to, da se davčna osnova ugotavlja neodvisno od občin na podlagi podatkov iz uradnih evidenc, je primerno, da se občinam omogoči prilagajanje davčnih stopenj za različne vrste nepremičnin, s ciljem zagotavljanja primernega prihodka in tudi s ciljem izvajanja določenih politik. Vendar je potrebno te pristojnosti ustavno skladno omejiti v primerljive okvirje. Danes namreč ravno pretirana arbitrarnost vodi v nesorazmerne razlike med občinami, pa tudi med posameznimi vrstami nepremičnin. Zato je treba poiskati primerna merila za omejitve, vendar na način, da se občinam še vedno omogoči dosegati primerne oziroma sedanjim primerljive davčne prihodke.

Predlog rešitev: Zakonsko se določi najnižja in najvišja dovoljena davčna stopnja, torej razpon davčnih stopenj, znotraj katerega pa občine samostojno določijo davčno stopnjo. Če občina svojih stopenj ne določi, pa se upošteva minimalna davčna stopnja. Poleg tega se določi tudi največje možne razpone med davčnimi stopnjami za posamezne vrste nepremičnin znotraj posamezne občine. V prehodnem obdobju se občinam, ki zaradi takih pravil ne uspejo realizirati primerljivih prihodkov, za dokončanje začetih investicij iz tega vira, zagotovi dodaten izravnalni vir, ki se postopoma v nekaj letih zmanjša in ukine.

3.7 Oprostitve

Sestavni del vsake davčne ureditve so praviloma tudi oprostitve. Te razrešujejo morebitna upravičena sistemska odstopanja, predvsem pa so namenjene cilju, da se tudi v davčni ukrep vgradijo podporni elementi javnim politikam. Pri tem je treba izpostaviti, da so tovrstne oblike podpore manj ciljne (načeloma veljajo za vse enakovrstne zavezance) in zato manj uspešne. Zato se davčne oprostitve praviloma določajo previdno, izjemoma in bolj kot podporni in ne glavni mehanizem posameznih politik. Davek mora namreč ohraniti svojo izvirno funkcijo, to pa je zagotavljanje javnofinančnih sredstev z enakopravno obremenitvijo ob upoštevanju ustavnega načela vertikalne in horizontalne enakosti.

Oprostitve se morajo torej navezovati na javni interes. Vezano na to se odpira tudi dilema, kako ravnati z nepremičninami, ki so javno dobro. V Sloveniji del javne železnice ter precejšen del javnih cest nima urejenega statusa javnega dobra, veliko pa jih (tudi) poteka po zasebnih zemljiščih. Za evidentiranje delov zemljišč (ne glede na lastništvo), po katerih potekajo javne železnice in ceste, je bil sprejet Zakon o evidentiranju dejanske rabe zemljišč javne cestne in javne železniške infrastrukture (ZEDRZ). Za določitev podatkov v evidenci so po zakonu odgovorni upravljavci infrastrukture, vloga lastnika nepremičnine je določena zgolj kot korekcija teh podatkov. Prvi korak je torej obveznost upravljavcev, da podatke v evidenci sploh določijo. Nato šele lahko lastniki zemljišč, po katerih tečejo javne ceste in železnice, sprožijo ustrezne postopke. ZEDRZ določa možnost ugovora lastnika nepremičnine v primeru nestrinjanja v podatkom – najprej lahko lastnik nepremičnine sproži tehnični postopek pri upravljavcu javne infrastrukture, potem pa (če ni zadovoljen s tehničnim postopkom) še upravni postopek pri

Direkciji Republike Slovenije za ceste.; takrat lastniki tudi pridobijo pravico ugovarjati podatkom v evidenci. Ko pa lastnik nepremičnine enkrat sproži ustrezne postopke, o odločitvi dobi upravno odločbo.

Evidenca se vzpostavi kot evidenca podatkov o dejanskem in ne pravnem stanju. Za njeno vzpostavitev zato ni potrebno urediti parcelnih mej ali izvesti prenosov lastništva na zemljiščih. S tem se zagotavlja njena hitra vzpostavitev, seveda pa ima taka evidenca vezano na upravne postopke svoje omejitve. Za celovito ureditev razmerij pa bo potrebno precej več časa in sredstev.

Vendar vzpostavljanje evidence glede na zakonski rok (zakon določa, da se evidenca šteje za vzpostavljeno s 1. 6. 2019) zamuja. Zaradi tega zamujajo tudi drugi postopki, podatkov o železnicah in cestah pa iz tega vira še ni mogoče uporabiti.

Predlog rešitve: Oprostitve se določijo v zelo ozkem obsegu, predvsem vezano na mednarodne zaveze in na objektivno omejeno možnost ali nezmožnost uporabe nepremičnin, v kolikor ta ni upoštevana že v sami vrednosti nepremičnine. Pri tem se izpostavljeno podpira cilje javnih politik na tem področju (prostorska, stanovanjska, energetska in druga politika). Med nepremičnine, ki so praviloma predmet oprostitev, lahko uvrstimo tudi nepremičnine, ki so javno dobro. Pri tem je potrebno zagotoviti, da se bodo podatki o statusu javnega dobra tudi za te namene ustrezno in predvsem celostno evidentirani v javnih evidencah.

4. Aktivnosti v prehodnem obdobju

V prehodnem obdobju je potrebno zasledovati cilj zmanjšanja pravne neurejenosti ter izvedbene raznolikost med občinami. Ob upoštevanju omejitev glede poseganja v pravne podlage (v te ni mogoče posegati, saj niso več veljavne ampak se le še uporabljajo) se na podlagi sodne prakse in izkušenj na izvedbeni ravni spodbuja občine k večjemu poenotenju in zakonitemu urejanju rešitev v občinskih predpisih:

- izvaja se redna izobraževanja občin,
- pripravlja se pojasnila in usmeritve;
- predlaga se bolj poenoteno oblikovanje občinskih predpisov;
- spodbuja se bolj poenoteno določanje davčne osnove, ;
- nadgradi se dogovor med občinami;
- spodbuja se poenotenje evidenc in njihovo navezano na nepremičninske evidence GURS oziroma zahteva in nadzoruje izvajanje zavezujočih določb 218.c člena Zakona o graditvi objektov – ZGO-1 (aktivnost MOP);
- v okviru pravil po predpisih o evidentiranju nepremičnin se spodbuja in po potrebi zakonsko nadgradi aktivnejša vloga občin pri preverjanju pravilnosti podatkov v javnih evidencah, opozarjanju na napake in njihovem odpravljanju;
- spodbuja se občine k doslednemu izvajanju obveznosti za zagotavljanje podatkov o podrobnejši namenski rabi, dejanski rabi prostora ter evidentiranju zemljišč pod javnimi železnicami in cestami ter se jim v ta namen zagotovi ustrezna finančna sredstva (tudi iz razvojnih virov EU);
- v okviru priprave predpisov (npr. Zakon o urejanju prostora) se zasleduje čim hitrejša ureditev različnih evidenc o stanju prostora – vzpostavitev evidence stavbnih zemljišč se neprestano časovno zamika (zdaj se predlaga leto 2025);

Za večjo usklajenost odmere NUSZ med občinami se pripravi vzorčni odlok, v katerem se ob upoštevanju zavezujočih pravnih podlag (ZSZ-84 in ZGO-1):

- jasno določi merila za opredelitev predmeta obdavčitve (zazidana in nezazidana stavbna zemljišča in pravila za določanje površin, zakonsko dopustne oprostitve itd.),

- napoti na uporabo CC-SI klasifikacije (oziroma na dejansko rabo iz nepremičninskih evidenc) za razlikovanje vrst objektov;
- oblikuje omejen nabor kategorij objektov, za katere se upošteva različno točkovanje;
- predlaga primerna razmerja v obdavčitvi med vrstami nepremičnin ter primerne razpone med občinami;
- redno se izvaja primerjalna analiza med občinami…

V prehodnem obdobju se nadaljuje tudi aktivnosti za izboljšanje evidence za odmero davka od premoženja (evidenca FURS) in usmerja občine v posodobitev občinskih pravnih aktov vezano na veljavne predpise (predpisi na podlagi Stanovanjskega zakona).

V obdobju do prehoda na nov sistem obdavčitve nepremičnin se mora redno in tekoče izvajati vse naloge množičnega vrednotenja, vključno s spremljanjem trga, posodabljanjem modelov in nadzorom kakovosti podatkov in rezultatov. Množično vrednotenje je namreč večnamenski sistem, zato je potrebno zagotavljati njegovo kakovost in ažurnost tudi v obdobju, ko se davek na nepremičnine (še) ne odmerja na podlagi posplošenih vrednosti. Pristojno ministrstvo mora zato ves čas zagotavljati zadostna proračunska sredstva za izvajanje vseh zakonsko določenih nalog.

Spodbudi se tudi druge aktivnosti, ki danes omejujejo celovitost informacij o prostoru, kot so vzpostavitev evidence o javnih cestah in železnicah, vzpostavitve evidence stavbnih zemljišč, ureditev identifikatorjev o lastnikih v zemljiški knjigi itd.

Prenova sistema obdavčitve dediščin in daril

Poglavitne rešitve veljavnega zakona

Zakon o davku na dediščine in darila (ZDDD) je bil v Državnem zboru RS sprejet novembra 2006, njegove določbe pa se ne razlikujejo bistveno od določb Zakona o davkih občanov, ki je sistem obdavčitve dediščin in daril urejal pred njim.

Predmet obdavčitve so nepremičnine, premičnine ter premoženjske in druge stvarne pravice, ki jih zavezanci prejmejo kot dediščino ali darilo s tem, da se ne upošteva določenega premoženja, ki je obdavčeno po zakonu o dohodnini ali zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb. Kot darilo se obravnava tudi volilo, med premičnine pa se štejejo tudi vrednostni papirji in denar.

Davčni zavezanci so fizične osebe in določene pravne osebe zasebnega prava (društva, fundacije, skladi, ustanove, zasebni zavodi in gospodarska interesna združenja).

Zakon posebej obravnava primere razdelitve solastnine na način, da se davek plača od tistega dela premoženja, ki ga je posamezni solastnik ali solastnica prejel oziroma prejela brez odplačila (torej presežek nad delom, ki bi mu pripadal kot solastniku). Davek se plača tudi od skupne lastnine, pri čemer so davčni zavezanci vsi lastniki ali lastnice premoženja solidarno.

Kot davčno osnovo za nepremičnine je zakon določal 80 odstotkov posplošene tržne vrednosti, ugotovljene na podlagi predpisa o množičnem vrednotenju nepremičnin. Ustavno sodišče RS je z odločbo U-I-190/15-10 z dne 5. 5. 2016 to določbo razveljavilo. Načeloma pa zakon za določitev davčne osnove napotuje na uporabo tržne vrednost v času nastanka davčne obveznosti, ob odbitku določenih dolgov, stroškov ali bremen, ki odpadejo na premoženje, od katerega se plačuje ta davek. Za premičnine se davčna osnova zniža za znesek v višini 5.000 EUR. Če je davčni zavezanec v obdobju enega leta od istega darovalca prejel več daril, se za ugotavljanje davčne osnove vrednosti prejetih daril seštevajo. Pri ugotavljanju davčne osnove se predmeti gospodinjstva ne upoštevajo. Gre za tiste predmete gospodinjstva, ki so namenjeni za zadovoljitev vsakdanjih potreb(npr. pohištvo, gospodinjski stroji in naprave ter druga hišna oprema). Za preračun vrednosti denarnih zneskov iz tujih valut v evre se upošteva referenčni tečaj ECB, ki ga objavi Banka Slovenije, velja pa na dan nastanka davčne obveznosti.

Davčna obveznost nastane takrat, ko je pravnomočen sklep o dedovanju oziroma sklep o volilu oziroma ko je darilo sprejeto. Za trenutek, ko je darilo sprejeto, se šteje trenutek, ko je podpisana darilna, izročilna pogodba ali pogodba o preužitku oziroma takrat, ko je darilo dejansko sprejeto. Davčna obveznost pri pogodbah o dosmrtnem preživljanju in pri darilnih pogodbah za primer smrti nastane na dan smrti preživljanca oziroma darovalca.

Davek od dediščin in daril je prihodek občin, pri čemer se pripadnost posamezni občini presoja glede na predmet obdavčitve. V primerih, ko je predmet obdavčitve nepremičnina, davek pripada občini, v kateri le-ta leži, v primerih, ko pa je predmet obdavčitve premičnina ter premoženjska ali druga stvarna pravica, pa davek pripade občini, v kateri ima davčni zavezanec stalno oziroma začasno prebivališče oziroma sedež. Enako velja tudi, če so premičnine in premoženjske ter druge stvarne pravice izven Republike Slovenije, če je imel zapustnik ali darovalec v času dedovanja ali darovanja stalno ali začasno prebivališče oziroma sedež v Republiki Sloveniji. Sistem je zasnovan tako, da omogoča enostavno pobiranje davka od dediščin in daril, ob upoštevanju ekonomske moči zavezanca.

Davčne stopnje so določene glede na dedne redove in vrednost podedovanega oziroma v dar prejetega premoženja. Umestitev davčnih zavezancev v dedne redove ni enaka uvrščanju dedičev v dedne redove skladno z Zakonom o dedovanju, temveč ZDDD prvi dedni red določa širše. ZDDD namreč z dediči prvega dednega reda izenačuje tudi zete, snahe in pastorke. Davčne stopnje za drugi dedni red (starši, bratje, sestre in njihovi potomci) so določene v razponu od 5 do 14 odstotkov, za tretji dedni red (babice in dedke) v razponu od 8 do 17 odstotkov in za vse druge v razponu od 12 do 39 odstotkov glede na vrednost podedovanega ali v dar prejetega premoženja.

Prvi dedni red je davka oproščen, enako tudi premoženje, namenjeno verskim, humanitarnim, zdravstvenim, izobraževalnim, raziskovalnim in kulturnim namenom prejemnika ter začasni ali dosmrtni užitek nepremičnin. Nadalje se davka ne plačuje od tistega dela nepremičnin, na katerih dedič ali obdarjenec po veljavnih predpisih ne more pridobiti lastninske pravice, pravice uporabe ali užitka. Oprostitve veljajo še za nekatere vrste kmetijskega premoženja in - pod določenimi pogoji - za kulturne spomenike.

Zakon določa tudi postopek za odmero, pobiranje in vračilo davka. Davek se tako odmeri z odločbo, višina davka pa določi po predpisih, ki veljajo na dan nastanka davčne obveznosti. Davčni zavezanec mora prejem darila napovedati pri pristojnem davčnem organu v 15 dneh od nastanka davčne obveznosti. Če davčni zavezanec sklene pogodbo o dosmrtnem preživljanju ali darilno pogodbo za primer smrti, mora slednjo ravno tako v 15 dneh prijaviti pri pristojnem davčnemu organu. Odmera davka na dediščino se izvrši na podlagi pravnomočnega sklepa o dedovanju ali volilu. Rok za izdajo davčne odločbe znaša 30 dni po prejemu davčne napovedi oziroma sklepa o dedovanju.

Če davek ni plačan oziroma ne obstajajo razlogi zaradi katerih davka ni treba obračunati, overitev podpisov na pogodbi o prenosu lastninske pravice na nepremičnini ni mogoča.

Če se darilna pogodba sporazumno razdre ali pa sodišče pogodbo z odločbo izreče za neveljavno, ima davčni zavezanec pravico zahtevati, da se odločba o odmeri davka odpravi in da se mu davek, če je bil plačan, brez obresti vrne. Če se razdre pogodba, katere predmet je bil prenos nepremičnine, se davek vrne samo v primeru, da je bila ta pogodba sporazumno razdrta še preden je bil opravljen prenos nepremičnine. Če pa pogodbe ni mogoče izpolniti ali se izpolni samo deloma, ima davčni zavezanec pravico do vrnitve plačanega davka v celoti oziroma v ustreznem delu.

Za vsa postopkovna vprašanja, ki jih ZDDD ne določa, napotuje na uporabo Zakona o davčnem postopku in Zakona o finančni upravi.

ZDDD primere, ko zavezanec ne vloži napoved v predpisanem roku ali na predpisan način ali če ne prijavi darilne pogodbe za primer smrti ali pogodbe o dosmrtnem preživljanju, opredeljuje kot prekršek, za katerega je predpisana globa v višini od 210 do 1.200 evrov za fizične, od 1.600 do 25.000 evrov za pravne osebe zasebnega prava ter od 420 do 4.100 evrov za odgovorne osebe pravne osebe.

Ocena stanja

Porast čezmejnih dedovanj in obdaritev v obdobju po njegovem sprejemu, pomanjkljivosti in nekonsistentnosti ureditve oz. nejasnosti pri izvajanju v praksi, odsotnost določb o izogibu dvojne obdavčitve pa tudi sodobne nomotehnične smernice terjajo sprejem novega zakona, ki

bo zagotavljal konsistenten sistem obdavčitve brezplačnih prenosov premoženja z minimiziranjem možnosti izogiba plačilu davčnih obveznosti.

Davek na dediščine in darila v EU ni harmoniziran, sodi torej med davke, o katerih države odločajo avtonomno. Davki na dediščino so prisotni v večini sodobnih davčnih sistemov. Obdavčitvi je podvržen pripad dediščine oz. obogatitev posameznega dediča in ne premoženje zapustnika kot celota. Davek na dediščine sodi med osebne (neposredne) davke, saj je višina obremenitve odvisna od osebnih okoliščin zavezanca.

V splošnem imata davek na dediščino in davek darila enako strukturo, in sicer:

- davčno osnovo predstavlja vrednost prejetega premoženja, ki se praviloma določa kot poštena tržna vrednost neto dediščine ali darila;
- davčni zavezanec je dedič oz. obdarovanec;
- večina sistemov davka na dediščino pozna progresivno obdavčitev, odvisno tako od višine prejetega premoženja kot od relacije med zapustnikom / darovalcem in dedičem / obdarjencem;
- ožji sorodniki imajo ugodnejšo davčno obravnavo (oprostitve v celoti ali nižje stopnje, višje oprostitve ali kombinacijo obojega);
- (preživeli) zakonec ali otrok sta pogosto popolnoma oproščena plačila davka na dediščino ali darila;
- v večini primerov so vključeni posebni režimi za prenos poslovnega premoženja;
- številne države določajo splošne določbe proti izogibanju plačila davka; pogosto v obliki združevanja daril, ki jih isti darovalec podari istemu obdarjencu v določenem časovnem obdobju (1 – 10 let).

Na nivoju OECD je bilo opravljeno poenotenje definicije davkov, ki omogoča primerjavo med državami (klasifikacija davkov). To velja tudi za področje premoženjskih davkov, ki jih definira kot »*periodične ali neperiodične davke na uporabo, lastništvo ali transfer premoženja. Ti vključujejo davke na nepremičnine ali na čisto premoženje (net wealth), davke na spremembo lastništva premoženja z dedovanjem ali darili in davke na finančne ali kapitalske transakcije*[7].« Skladno s to definicijo OECD podrobneje loči 6 podkategorij premoženjskih davkov, in kot eno izmed njih tudi davke na zapuščine, dediščine in darila (*Estate, inheritance and gift taxes*), ki obdavčujejo premoženje po smrti in darila za čas življenja zapustnika. Obdavčena je dediščina in prenos daril. Obveznost plačila davka nastopi ob določenem dogodku (smrti ali po pogodbi za čas življenja);

Sistem obdavčitve dediščin in daril je v Sloveniji umeščeni med neposredne davke, saj gre vsebinsko za davek na brezplačno pridobljeno premoženje (korist, dohodek). V nekaterih državah se neodplačni prejem premoženja obdavčuje kot promet (npr. Hrvaška, Italija), kar je - glede na dejansko naravo tako pridobljenega premoženja - sporno z vidika enakopravne obravnave dohodkov. Spet v drugih državah (v Latviji npr. to velja za darila) dediščine in darila obdavčujejo v okviru dohodnine. Tak pristop je ravno tako lahko problematičen, saj se distribucijski in vedenjski učinki pri teh dveh vrstah davkov razlikujejo. Obdavčitev v okviru dohodnine lahko, zaradi občasnosti dediščin in daril in možnih višjih vrednosti, privedel do zelo visokih mejnih efektivnih davčnih stopenj za prejemnike dohodkov iz dela in/ali kapitala, kar ima lahko močne odvračilne učinke na strani ponudbe dela. Če bi bile dediščine in darila obdavčene kot dohodki iz kapitala, sicer to na ponudbo dela ne bi vplivalo, vendar bi bilo potrebno kljub temu uporabiti povprečenje za tiste zavezance, ki prejemajo velike vsote dohodkov iz kapitala. Umestitev dediščin in daril v dohodnino bi imelo tudi pomembne posledice pri delitvi pravic do obdavčitve med državami v primeru čezmejnega dedovanja oz. obdaritev. Argumenti torej

[7] OECD Revenue Statistics 1965-2017

nakazujejo, da je obdavčitev s posebnim davkom ustreznejša rešitev. Še vedno pa je smiselno prejem premoženja obravnavati v navezavi na ZDoh-2 (jasno določena razmejitev po principu subsidiarnosti). Dosledno sledeč cilju razmejitve med odplačno in neodplačno pridobitvijo premoženja je nadalje potrebno pri t.im. mešanih pogodbah (ki vsebujejo neodplačne in odplačne elemente, kot npr. izročilne pogodbe in pogodbe o dosmrtnem preživljanju), odplačni del bodisi sistemsko urediti z umestitvijo v ZDoh-2 oz. DDPO; ali pa v sistemu obdavčitve dediščin in daril določneje opredeliti stroške, ki odpadejo na premoženje in znižujejo davčno osnovo (podrobneje razdelano v poglavju o stroških).

Dediščine so obdavčene v 20 državah članicah EU, darila pa v 21. Davki na dediščino in darila predstavljajo sorazmerno majhen del davčnih prihodkov; v povprečju znašajo 0,39 % celotnih davčnih prihodkov (0,16 % BDP).

V Sloveniji so v letu 2019 znašali prihodki iz naslova davkov na dediščine in darila nekaj manj kot 16 mio evrov, v letu 2018 pa 9,7 mio evrov, kar je v strukturi skupnih davčnih prihodkov občin predstavljalo le nekaj več kot 1 % za leto 2019 in 0,65 % za leto 2018. V prvih devetih mesecih leta 2020 so občinski proračuni iz tega naslova pridobili okoli 7,6 mio evrov oziroma 0,63 % skupnih davčnih prihodkov občin. Stroški pobiranja tega davka so po podatkih FURS za leto 2020 ocenjeni na 800.637,20 evrov [8]. Na FURS je trenutno zaposlenih 37 finančnih kontrolorjev, po izračunih bi jih potrebovali 52.

Iz realizacije je razvidno, da se je znesek prihodkov v letu 2019 glede na leto 2018 iz naslova davka ne dediščine in darila izjemno povečal za 65 % in sicer na račun enega primera (dedovanje kriptovalut). V primerjavi s prvo polovico leta 2020 glede na enako obdobje leta 2019 so se prihodki znižali za skoraj 30 %.

Mednarodna primerjava

Avstrija

Bundesgesetz über ein Stiftungseingangssteuergesetz (StiftEG)

Od 1. avgusta 2008 Avstrija davka na dediščine in darila ne odmerja več, je pa uveljavila obveznost poročanja o prejemu daril v obliki nepremičnin(?) za fizične osebe.

Fundacije in skladi (t.i.m. trusti) so zavezanci za davek na darila (donacije) po stopnji 2,5% oz. 25%, ki se uporabi, če gre za fundacijo oz. sklad:

- ki ni primerljiv avstrijskim zasebnim fundacijam,
- ki davčnemu organu do določenega roka ne dostavi akta o ustanovitvi (oz. dokumentov, iz katerih je razvidna organiziranost),
- ki ni registriran v trgovinskem registru ali primerljivem javnem registru (ob predložitvi akta o ustanovitvi) ali
- ki je rezident države, s katero Avstrija nima sklenjenega sporazuma o administrativnem sodelovanju.

[8] Podatki, upoštevani pri izračunu:

- V letu 2020 je bilo izdanih približno 44.000 izhodnih dokumentov (enostavne zadeve – I. dedni red (83 %); ugotovitvene zadeve (17 %));
- povprečni čas procesa odmere davka: enostavne zadeve 70 minut; ugotovitvene zadeve: 340 minut.
- Upoštevana plača začetnika na delovnem mestu finančni kontrolor svetovalec: 1.658,30/176 = 9,42 (cca 10 eurov) bruto, brez upoštevanja dodatnih stroškov v zvezi z delom ali materialnih stroškov.
- Enostavne zadeve; 36.520 x 70 minut / 60 minut x 9,42 evrov = 401.354,80 evrov
- Ugotovitvene zadeve: 7.480 x 340 minut / 60 minut x 9,42 evrov = 399.282,40 evrov

Belgija

Davek na dediščine se odmeri ob prenosu premoženja zapustnika, ki je belgijski rezident ter ob prenosu nepremičnine, ki leži v Belgiji (ne glede na rezidentstvo zapustnika). Davčni zavezanci so dediči – rezidenti in nerezidenti, po principu svetovnega dohodka. Če je bil zapustnik rezident držav članic EEA[9], se davek odmeri od prejetega nepremičnega premoženja, ki leži v Belgiji, davčno osnovo pa znižujejo vsi dolgovi, vezani na premoženje. Če je bil zapustnik rezident države izven EEA, takšne olajšave ni.

Davčne stopnje so različne glede na območje, v katerem živi darovalec in glede na to, ali gre za premično oz. nepremično premoženje.

Za davek na dediščino so davčne stopnje progresivne, odvisne od relacije med zapustnikom in obdarjencem, od višine podedovanega premoženja ter od tega, v kateri regiji je prebival zapustnik. Za najbližje sorodnike so davčne stopnje sledeče:

- Bruselj: med 3 % (za vrednost do 50.000 EUR) in 30% (za vrednosti nad 500.000 EUR). Sorodniki v ravni liniji (predniki in nasledniki) so upravičeni do olajšave v višini 15.000, ki se poviša 2.500 EUR / leto za vsako leto pod 21 letom. Dediščina v višini do 1.250 evrov je davka oproščena.
- Flamska regija: med 3 % (za vrednost do 50.000 EUR) in 27 % (za vrednosti nad 500.000 EUR). Dediščina se obdavči ločeno za nepremično in premično premoženje.
- Valonska regija: med 3 % (za vrednost do 12.500 EUR) in 30% (za vrednosti nad 500.000 EUR); sorodniki v ravni liniji so upravičeni do olajšave v višini 12.500 EUR, ki se poviša 2.500 EUR / leto za vsako leto pod 21 letom oz. na 25.000 EUR, če je pripad dediščine na posameznika nižji od 125.000 EUR.

Za ostale sorodnike se davčne stopnje gibljejo:

- Bruselj: med 20 - 65 %, med 35 - 70 % za tete in strice ter nečake in nečakinje in med 40 - 80 % za ost. Za tete, strice, nečake in nečakinje je najnižja stopnja za dediščino v vrednosti do 50.000 EUR, najvišja pa za vrednosti nad 175.000 EUR.
- Flamska regija: med 25 - 55 % za tete, strice, nečake in nečakinje. Najnižja stopnja se uporabi za dediščino v vrednosti do 35.000 EUR, najvišja pa za vrednosti nad 75.000 EUR.
- Valonska regija: med 20 - 65 %, med 25 - 70 % za tete in strice ter nečake in nečakinje in med 30 - 80 % za ost. Najnižja stopnja se uporabi za dediščino v vrednosti do 50.000 EUR, najvišja pa za vrednosti nad 175.000 EUR.

Davek na darilo se odmeri, ko se pisna darilna pogodba registrira pri davčnem organu in kadar je predmet podaritve nepremičnina, ki leži v Belgiji. Premično premoženje, ki se podarja »iz rok v roke« (torej brez pisnega dokumenta) in kadar je predmet podaritve nepremičnina izven Belgije, obdavčitve ni. Ne glede na navedeno se v primeru, če darovalec umre v treh letih od takšne podaritve, slednja davčno obravnava ko dediščina. Če se želi davčni zavezanec temu izogniti, lahko pri davčnem organu tudi takšna darila prostovoljno registrira. Davčni zavezanec je obdarjenec, davčna obveznost pa se lahko pogodbeno prenese na darovalca.

Če je darovalec belgijski rezident, se davčne stopnje gibljejo:
za zakonske in zunajzakonske partnerje ter sorodnike v ravni liniji med 3 % (do vrednosti 150.000 EUR) in 27 % (nad vrednostjo 450.000 EUR) za nepremičnine,
za ostale prejemnike med 10 % (vrednost do 150.000 EUR) - 40 % (vrednost nad 450.000 EUR), za nepremičnine.

[9] European Economic Area

Češka

Češka je davek na dediščine in darila 1. 1. 2014 odpravila. Dohodek iz naslova prejema dediščin je davka oproščen, dohodek iz naslova prejema darila pa je obdavčen z dohodnino, razen če gre za darilo:

- ki ga zavezanec prejme od zakonca, zunajzakonskega partnerja, otrok, vnukov, staršev, starih staršev, bratov, sester, nečakov, nečakinj, stricev, tet, snah, zetov ter oseb, s katerimi prebiva ali zanje skrbi oz. oni skrbijo zanj,
- v vrednosti do 15.000 CZK (cca 570 EUR).

Danska

Državni **davek na dediščine in darila** (*Afgift af dødsboer og gaver*) je urejen v zakonu iz leta 1995 (*Boafgiftsloven*) in se uporablja za premoženje preminulih po 1. juliju 1995.

Davek je prihodek državnega proračuna. Davčna osnova je vrednost premoženja preminulega ali vrednost darila v času, ko ga dobi obdarovanec.

Davek na **dediščino:**
Oprostitve:

- do višine 295.300 DKK (2019) (cca 40.000 EUR), če deduje zakonec,
- večina plačil iz naslova pokojnin ali upravljanja premoženja po razvezi, zavarovalnin, premoženja v upravljanju
- prenos dediščine na javne institucije.

Davčno osnovo zmanjšujejo tudi dolg pokojnika in upravni stroški. Osnovna davčna stopnja na dediščino je 15 % davčne osnove. Vsi ostali dediči, razen ožjih družinskih članov, pa plačajo še dodatni davek v višini 25 % (kar je skupno enako 36,25 % davku od davčne osnove). Za pravne osebe, ki izpolnjujejo določene pogoje, se davčna stopnja znižuje in je v letu 2020 znašala 5 %, v letu 2019 pa 6 %.

Davek na **darilo**:

Oprostitve:

- darila zakoncu,
- darilo v obliki bivanja na domu darovalca, v bolnišnici ali domovih za starejše in podobno,
- premoženje v upravljanju;
- darila v znesku do 23.000 DKK (cca 3.000 EUR) v 2019 –, dana zakoncu darovalčevih otrok in posvojencev in
- darila do vrednosti 65.700 DKK (cca 8.800 EUR) v 2019 , ki so dana otrokom, posvojencem in njihovim otrokom, v primeri smrti otroka ali posvojenca preživelemu zakoncu otroka ali posvojenca, staršem, osebam, ki so živele v skupnem gospodinjstvu s preminulim vsaj dve leti pred prejemom darila, rejenci (otroci), ki so živeli z donatorjem stalno 5 let (in se je njihovo bivanje začelo, preden je bil otrok star 15 let in je največ eden od pravih otrokovih staršev živel z donatorjem in s tem otrokom), krušni starši in stari starši.

Če darila presegajo navedene zneske, se obdavčijo z davčno stopnjo v višini 15 % za bližnje družinske člane, za krušne starše in stare starše pa znaša davčna stopnja 36,25 %.

Darila drugim osebam se obdavčujejo z dohodnino, za pravne osebe, ki izpolnjujejo določene pogoje, se davčna stopnja znižuje in je leta 2020 znašala 5 % (leta 2019 pa 6 % (2019).

Državni **davek na dohodek iz naslova premoženja preminule osebe** (*Dødsboskat*) ureja zakon iz leta 2012 (*Dødsboskatteloven*), v katerem se na nivoju države urejajo davčna osnova, davčna stopnja in davčne olajšave, zbrana sredstva iz naslova tega davka pa se delijo med državo (2/3) in občinami (1/3). Davčni odbitek je 2.200 DKK (cca 300 EUR)/ mesec od začetka leta do časa smrti pokojnega in 5.900 DKK (cca 800 EUR) mesečno (oba zneska veljata za leto 2019) od datuma smrti do konca obračuna (tega dohodka). Izjema od obdavčenja je premoženje, ki ne presega 2.901.400 DKK (cca 390.000 EUR) – velja po 1. juliju 2019. Navedeni prag se prilagaja letno na podlagi faktorja, ki je letno določen z zakonom. Davčna stopnja je 50% od dohodka iz naslova premoženja pokojnika od časa njegove smrti, do konca obračuna njegovega premoženja. V primeru, da je nastala na premoženju pokojnega izguba, se ta lahko (pod določenimi pogoji) krije iz javnih sredstev do največ 30 %.

Francija

Davek na darila in dediščine (*droits de mutation entre vifs (donations) et par décès (successions)*) je zvezni davek, ki je prihodek državnega proračuna. Davčna stopnja je odvisna od sorodstvenega razmerja med zapustnikom oz. darovalcem in dedičem oz. obdarjencem ter znaša od 5 - 60 % čiste vrednosti zapuščine ali darila. Tudi davčna osnova se zniža v odvisnosti od sorodstvenega razmerja, in to največ za 100.000 EUR, najmanj pa za 1.594 EUR za dediščine oz. za 5.310 EUR za darila. Določene kategorije premoženja zapustnikov so davka na dediščine oproščene (npr. premoženje v tujini umrlih francoskih vojakov).

Grčija

Davčna osnova pri davkih na dediščine je celotna vrednost podedovanega premičnega in nepremičnega premoženja na grškem ozemlju (ne pa v tujini), ne glede na državljanstvo in stalno bivališče preminulega. Za obdavčitev nepremičnin se tudi pri tem davku za davčno osnovo uporablja objektivna vrednost nepremičnine (na dan smrti preminulega). Davčna stopnja je različna glede na stopnjo sorodstva dediča do preminulega in progresivna (od 1 % do 40%), pri čemer del premoženja ostaja neobdavčen (zmanjšanje davčne osnove). Tako npr. zakonec ali otroci preminulega plačajo davek po davčni stopnji od 1 % do 10 %, v tem primeru se ne obdavčuje zneskov do 150.000 EUR.

Darila, vključno z darili nepremičnin v obliki donacij, se obdavčujejo enako kot dediščine.

Tabela 15: Davčne lestvice za davek na dediščine in darila

Kategorija A: zakonci, otroci, starši in partnerji Vrednost (EUR)	Davčna stopnja (%)	Davek (EUR)	Skupna vrednost (EUR)	Skupni davek (EUR)
150.000	-	-	150.000	-
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Več kot 300.000	10			

Hrvaška

Predmet obdavčitve z davkom na dediščine in darila predstavljajo podedovano ali v dar prejeto nepremičnino in premičnino premoženje (vključno z denarjem, terjatvami, delnicami itd.).

Zakonci, zunajzakonski partnerji, otroci in starši so davka oproščeni, ravno tako prejem premičnega premoženja do vrednosti 50.000 HRK (cca 6.600 EUR). Davčna osnova je tržna vrednost podedovanega oz. v dar prejetega premoženja, znižana za stroške, ki odpadejo na prejeto premoženje. Davčna stopnja je enotna in znaša 4 % vrednosti.

Italija

Davek na dediščine in darila (*imposta sulle successioni e donazioni*) je prihodek državnega proračuna.

Stopnje tega davka so naslednje:

- 4 % čiste vrednosti zapuščine ali darila za zakonce in neposredne potomce ali starše, z odbitkom 1 milijona EUR za vsakega dediča oz. obdarjenca;
- 6 % čiste vrednosti zapuščine ali darila za brate in sestre zapustnika oz. darovalca, z odbitkom 100.000 EUR za vsakega dediča oz. obdarjenca;
- ravno tako 6 % čiste vrednosti zapuščine ali darila za sorodnike do četrtega kolena, neposredne potomce in prednike v svaštvu ter za druge potomce in prednike v svaštvu do tretjega kolena;
- 8 % čiste vrednosti zapuščine ali darila za druge dediče oz. obdarjence.

Če je dedič ali obdarjenec oseba s težjo obliko invalidnosti, se mu od deleža dediščine oz. darila kot osnove za odmere davka odšteje znesek 1.500.000 EUR.

Madžarska

Davek na dediščine zavezanec plača ob dedovanju nepremičnega in premičnega premoženja, ki se nahaja na Madžarskem ter premičnega premoženja, ki se nahaja izven Madžarske, če ga podeduje Madžarski državljan ali tujec, ki prebiva na Madžarskem (v tem primeru le, če tega davka ne plača že v državi, katere državljan je). Davčna osnova je neto vrednost prejetega premoženja; velja oprostitev za premičnine do vrednosti 300.000 HUF na dediča (vozila so izvzeta). Dediščina, ki jo prejmejo zakonci in sorodniki v ravni vrsti je davka na dediščine oproščena.

Davek na darila se plača od prejema nepremičnin, ki ležijo na Madžarskem in pravic na nepremičninah. Ob prejemu premičnega premoženja in premoženjskih pravic nad 150.000 HUF (cca 400 EUR) se davek plača le v primeru, če je bil prenos izveden na Madžarskem. Darila med zakonci in sorodniki v ravni vrsti so davka na darila oproščeni.

Splošna davčna stopnja je 18 %. Premoženje, ki se nahaja na Madžarskem in premoženjske pravice se obdavčijo po stopnji 9 %.

Osebna olajšava v višini 50 % vrednosti se prizna, če je predmet dedovanja ali podaritve kmetijsko zemljišče ali premoženjska pravica na njem. Obstaja tudi vrsta olajšav drugih oprostitev, kot npr. podaritev državi, lokalni skupnosti ali visokošolski instituciji.

Nemčija

Davek na dediščine in darila se plača:

- ob pridobitvi premoženja na podlagi dedovanja ali darovanja,
- na donacije, za katere se dajatev zaračuna za določen namen in
- na premoženje družinske fundacije, vsakih 30 let.

V večini primerov se dediščine in darila obravnava na enak način in imajo enake davčne stopnje. Obdarjenec mora prejem premoženja prijaviti v treh mesecih od trenutka, ko izve, da bo prejel darilo; v nekaterih primerih je za to zavezan darovalec. Ravno tako sta oba solidarno odgovorna za plačilo davka.

Davek na dediščine se plača od premoženja po principu svetovnega dohodka, če je bil zapustnik ali dedič v času smrti nemški rezident. Davek na darilo se plača, če sta bodisi darovalec ali obdarjenec v času podaritve nemška rezidenta (op. nemški državljani se za nemške rezidente štejejo še pet let po tem, ko več ne prebivajo v Nemčiji). Če nihče od naštetih ni nemški rezident, se davek na dediščine in darila plača od naslednjega premoženja, ki leži v Nemčiji:

- kmetijska in gozdna zemljišča
- zemljišča in zgradbe
- poslovne nepremičnine stalne poslovne enote
- deleži v nemški družbi (AG/GmbH) če ima delničar – nerezident sam ali skupaj s povezanimi osebami vsaj 10 % delež
- izumi, blagovne znamke, registrirane v Nemčiji
- poslovna lastnina, oddana podjetju, ki se nahaja v Nemčiji
- hipoteke in druga zavarovanja, vezana na nepremičnino v Nemčiji
- pravice, ki izvirajo iz udeležbe tihega partnerja v poslovanju ali iz udeležbe na posojilu, če je dolžnik rezident posameznik, družba ali podjetje
- pravice užitka na zgoraj omenjeni lastnini .

Če je predmet dediščine ali darila zgolj zgoraj našteto premoženje in je bil zapustnik oz. je darovalec v trenutku obdavčitve zavezanec za razširjeno dohodninsko obveznost kot nerezident[10], se uporabi le-ta. V tem primeru se davčna obveznost v zvezi s pridobitvijo razširi še na drugo premoženje.

Davčna osnova je tržna vrednost prejetega premoženja. Dolgovi zapustnika, pogrebni in administrativni stroški se od davčne osnove odštejejo.

Od poslovnih nepremičnin, ki ležijo v Nemčiji in so bile pridobljene pred 1. julijem 2016, se od davčne osnove odšteje 85 % poslovnega premoženja, če:

- Podjetje posluje s tem premoženjem posluje še vsaj 5 let
- Se vsaj 5 let ohrani večina delovnih mest (če vsota plač v tem obdobju ni nižja od 400 % vsote plač v letu prenosa in
- Se poslovna sredstva ne kvalificirajo kot pasivna sredstva (v najem dano premoženje enakovredno stvarnopravnim pravicam). Pasivna sredstva se štejejo za poslovna sredstva do vrednosti 10 % celotnih poslovnih sredstev.

Za krajše obdobje se oprostitev izračuna sorazmerno, če pa podjetje s tem premoženjem posluje še 7 let, ta čas vsota plač v tem obdobju ni nižja od 700 % vsote plač v letu prenosa lahko zaprosijo in vrednost pasivnih sredstev ne preseže 20 % celotnih poslovnih sredstev, pa lahko zavezanci zaprosijo za oprostitev v celoti.

---

[10] Nemški državljan, ki se preseli v drugo državo, ostane zavezanec za razširjeno dohodninsko obveznost še 10 let, če:

- Je zanj veljala neomejena nemška obdavčitev vsaj 5 – 10 let preden se je preselil
- Se je preselil v državo brez ali z nizko obdavčitvijo dohodkov (za nizko obdavčitev se šteje za tretjino nižja kot bi bila v Nemčiji za posameznika z letnim dohodkom 77.000 EUR ali – če je posameznik podvržen preferenčni obdavčitvi, ki znatno znižuje njegovo davčno breme v primerjavi z ostalimi zavezanci v tej državi
- Ki je ohranil močne ekonomske vezi z Nemčijo

Podjetja s 6 – 10 zaposlenimi morajo od 1. julija 2016 za 85 % odbitek od davčne osnove, v obdobju 5 let od prenosa ohraniti vsoto plač, ki ni nižja od 250 % vsote plač v letu prenosa premoženja; za 100 % odbitek pa 500 % vsote plač. Podjetja s 11 – 15 zaposlenimi morajo sta ta deleža 300 % in 565 %.
Osebne olajšave:

- 500.000 EUR: zakonci, zunajzakonski in istospolni partnerji
- 400.000 EUR: otroci in pastorki
- 200.000 EUR: vnuki
- 100.000 EUR: pravnuki ter v primeru dediščin še starši in stari starši
- 20.000 EUR: bratje, sestre, nečaki in nečakinje, krušni starši, snahe in zeti, tašče in tasti, nekdanji zakonci oz. partnerji, druge osebe, vključno s pravnimi ter v primeru daril še starši in stari starši

Davčne stopnje:

I. zakonci, zunajzakonski in istospolni partnerji, otroci in pastorki, vnuki, pravnuki ter v primeru dediščin še starši in stari starši	7 – 30 %
II. bratje, sestre, nečaki in nečakinje, krušni starši, snahe in zeti, tašče in tasti, nekdanji zakonci oz. partnerji, ter v primeru daril še starši in stari starši	15 – 43 %
III. druge osebe, vključno s pravnimi	30 – 50 %

Niže davčne stopnje so določene za prejem premoženja vrednosti do 75.000 EUR, višje pa za premoženje vrednosti nad 26 mio EUR.

Vsa darila, prejeta od istega darovalca v obdobju 10 let, se seštevajo. Davek, plačan ob predhodni obdaritvi, se pri naslednjem odšteje. Enako velja v primeru, če obdarjenec v istem obdobju kasneje pridobi dediščino.

Poljska

Davek na dediščine in darila (*podatek od spadków i darowizn*) je predpisan v zakonu iz leta 1983 o davku na dediščine in darila. Davčni zavezanci so dediči in obdarjenci, ki so glede na sorodstveno razmerje z zapustnikom oz. darovalcem razvrščeni v tri kategorije. Osnova za odmero je čista vrednost premoženja, ki ga prejme dedič oz. obdarjenec. Med izjemami, ki se ne obdavčijo, so pohištvo, oblačila ipd. za prejemnike v prvih dveh kategorijah, pod določenimi pogoji pa tudi kmetije in kmetijski stroji za prejemnike, ki opravljajo kmetijsko dejavnost. Zakon določa lestvico, iz katere je razvidno, kako se določa višina davka; od zneska pridobljenega premoženja, ki presega določeno višino, se potem plača davek glede na kategorijo prejemnikov (3, 7 ali 12 %). Za prvo kategorijo (najmočnejše vezi z zapustnikom oz. darovalcem) se višina premoženja, od katere se odmerja davek, zniža za 9.637 PLN (cca 2.100 EUR), za drugo kategorijo se ta višina premoženja zniža za 7.276 PLN (cca 1.600 EUR) in za tretjo za 4.902 PLN (cca 1.100 EUR).

Predlogi za spremembe

1. **Predmet obdavčitve**

1.1 V inšpekcijskih nadzorih se je izkazalo, da za določena neodplačna pravna razmerja med konkretnimi osebami (gre za najširši obseg razmerij med fizičnimi osebami, fizičnimi osebami, ki opravljajo dejavnost in pravnimi osebami), trenutna ureditev omogoča izogib plačilu davkov. Predvsem med povezanimi osebami namreč prihaja do transakcij, ki so običajno odplačne, v konkretnih primerih pa se sklepajo neodplačni pravni posli. Gre za pravne posle, s katerimi se zagotavljajo določene stvari, pravice, storitve, denar ali druge ugodnosti, brez zahtevanega plačila oz. nadomestila druge vrste (npr. brezobrestno posojilo, brezplačna uporaba prostora ipd.).

Vsak tak pravni posel se v praksi obravnava celovito - tako z vidika udeležencev postopka, kot tudi z vidika uporabe ZDoh-2, ZDDPO-2 in ZDDD, pri tem se upošteva načelo materialne resnice in ugotavljanja dejstev (ali gre za dejanski oz. navidezni pravni posel) ter presodi, ali je pri takem poslu prišlo do obdavčljivega dohodka. Kljub temu pri določenih neodplačnih pravnih poslih prihaja do situacij, ko dosežen dohodek ne zapade pod obdavčitev niti po ZDoh-2 oz. ZDDPO-2, niti po ZDDD. V določenih primerih je takšna obravnava smiselna in sistemsko ustrezna, v drugih pa je primerneje uveljaviti posebna davčna pravila, ki takšne situacije zaobjamejo na način, ki tovrstno davčno planiranje minimizira.

1.2 Četrti odstavek 2. člena ZDDD določa, da darilo ali dediščina, ki zajema le premičnine, ni predmet obdavčitve, če je njihova skupna vrednost nižja od 5.000 EUR. Zakon torej določa oprostitev le za premičnine, medtem ko za nepremičnine in premoženjske pravice to ne velja. Poleg tega je potrebno prilagoditi tudi samo višino te oprostitve. Predlaga se ureditev oprostitve na način, da velja za vsoto vsega prejetega premoženja (torej nepremičnega, premičnega in premoženjskih pravic) v določeni višini.

1.3 ZDDD kot predmet obdavčitve ne upošteva neodplačnega prejema nepremičnega premoženja na podlagi priposestvovanja, če ob sklenitvi prvotnega pravnega posla, ki je bil podlaga za dobroverno lastniško posest, davek še ni bil plačan (kot to ureja ZDPN). Predlaga se, da se takšna določba umesti v novelo.

1.4 Obdavčitev dediščin in daril skladno z določbami ZDDD je vezana na primarno uporabo določb o obdavčitvi dohodkov po ZDoh-2 za fizične in po ZDDPO-2 za pravne osebe. Dediščine in darila se torej kot taka z ZDDD obdavčijo, če se ne štejejo za dohodek po ZDoh-2 oz. po ZDDPO-2. Trenutno se v praksi izvaja obdavčitev v relaciji fizična oseba → fizična oseba/pravna oseba zasebnega prava, ostalo pa bodisi po ZDoh-2 (t.j. relacije pravna oseba/pravna oseba zasebnega prava → fizična oseba) ali ZDDPO-2 (pravna oseba → pravna oseba zasebnega prava). Pojem »dohodek« v ZDDPO-2 namreč iz obdavčitve po ZDDD izvzame dediščine in praktično vsa darila. Predlaga se uskladitev predmeta obdavčitve oz. drugačna zakonska dikcija v obeh zakonih (ZDDD, ZDoh-2 in opcijsko v ZDDPO-2).

1.5 Opredelitev »premoženja« v ZDDD (nepremičnine, premičnine ter premoženjske in druge stvarne pravice) v delu »premoženjske in druge stvarne pravice« pravno ni pravilna in lahko privede do napačne razlage. Premoženjska pravica je pravica, ki je prenosljiva in katere vrednost je mogoče izraziti v denarju. Primeroma gre za pravice, ki izvirajo bodisi iz dvostranskih (pogodbe) kot enostranskih pogodb (npr. prenos pravice do pokojninske rente z zavarovanca na upravičenca ali dediča, na podlagi katere ima upravičenec premoženjsko korist, ki je vir dohodka); neodplačni prenos uporabe ali pravic do uporabe avtorskih pravic, patentov, licenc, zaščitnih znakov ipd. Premoženjske so tudi vse stvarne pravice (lastninska pravica, zastavna pravica, služnosti, pravica stvarnega bremena, stavbna pravica). Na drugi strani nekatere druge vrste pravic niso prenosljive; po Zakonu o dedovanju se tako ne dedujejo pravice socialne varnosti, osebnostne pravice, pravice in dolžnosti družinskega prava, volilna pravica in tiste premoženjske pravice, ki so strogo vezane na osebo zapustnika in z njegovo

smrtjo ugasnejo. Potrebna je drugačna, bolj nedvoumna opredelitev pojma »premoženja«. Predlaga se sprememba dikcije, npr. da se z davkom obdavči prenos lastninske in drugih premoženjskih pravic na nepremičninah in premičninah.

1.6 V praksi FURS opaža pojav neodplačnih pogodb o ustanovitvi stavbne pravice: Slednje se praviloma sklepajo za kratek čas, npr. za ureditev stanja gradnje na tujem, za gradnjo objekta; med povezanimi osebami. Neodplačna ustanovitev stavbne pravice se skladno z določbami ZDDD obdavči kot druga stvarna pravica na nepremičnini, ni pa urejeno neodplačno prenehanje stavbne pravice (kaj se šteje za predmet). Predlaga se, da se kot predmet obdavčitve določi povečanje premoženja, kot to določa ZDPN.

1.7 Na ravni EU potekajo postopki za enotno regulacijo virtualnih valut, kar velja tudi za njihovo davčno obravnavo. Dodatna težava, vezana na virtualne valute, je tudi določitev davčne osnove, saj se vrednosti menjajo izjemno hitro. V celotni davčni strukturi bo torej potrebno zavzeti enotno stališče, v katero kategorijo »premoženja« skladno sodijo in to ustrezno urediti v zakonu.

1.8 V ZDDD sta kot predmet obdavčitve določena darilo in volilo, obdavčitev prejema premoženja na podlagi ostalih pogodb (pogodba o dosmrtnem preživljanju, darilna pogodba za primer smrti, izročilna pogodbe in pogodba o preužitku) pa izhaja iz določbe o davčnem zavezancu (3. člen) in določbe o nastanku davčne obveznosti (6. člen). Ureditev nomotehnično ni primerna, zato se predlaga širitev določbe o predmetu obdavčitve z opredelitvijo, kaj šteje za darilo (npr. premoženje, prejeto na podlagi darilne pogodbe, volilo, premoženje, prejeto na podlagi pogodbe o dosmrtnem preživljanju, darilne pogodbe za primer smrti, izročilne pogodbe ali pogodbe o preužitku …).

1.9 Pri pogodbah o dosmrtnem preživljanju, pogodbah o preužitku, izročilnih pogodbah gre dejansko za odplačne pogodbe, pri katerih se prenašajo praviloma nepremičnine in uveljavljajo stroški, ki velikokrat izničujejo davčno osnovo. Z vidika zavezancev in davčnega organa je določanje davčne osnove dolgotrajen proces, manjkajo tudi jasnejša pravila glede upoštevanja stroškov. Priznavanje dejanskih stroškov na podlagi dokazil je sicer ustrezna rešitev. Odplačne narave so lahko tudi izročilne pogodbe (pravice, ki si jih zadrži izročevalec).

V razpravi v okviru delovne skupine se je pojavila tudi teza, da bi se odplačni prenos nepremičnin obdavčili preko davka na promet nepremičnin, pri čemer bi bil zavezanec prejemnik nepremičnine (na način priposestvovanja), z ohranitvijo časa nastanka davčne obveznosti. Predlog je lahko problematičen, saj bi eno vrsto premoženja (nepremičnine) oziroma dohodka, pridobljenega v obliki nepremičnine, obravnaval drugače, oziroma bi bilo treba poleg obdavčitve prometa tak dohodek vključiti tudi v obdavčitev z dohodnino. Predlog zato ni dobil podpore.

2. Oprostitve

2.1. ZDDD določa, da se od podedovanega ali podarjenega začasnega ali dosmrtnega užitka nepremičnine davka ne plača. Osebni služnosti - raba in služnost stanovanja v ZDDD nista predmet oprostitve, vendar za to ni tehtnega razloga. Vse vrste osebnih služnosti so vezane na osebo kot nosilca oz. imetnika te pravice, za razliko od stvarnih služnosti, ki so vezane na stvar (služečo stvar). Tudi vsebinsko so osebne služnosti med seboj primerljive in podobne, zato razlikovanje v davčnem smislu ni smiselno. Predlaga se poenotenje (določitev oprostitve) za vse vrste osebnih služnosti.

2.2. Med 1. dedni red ni vključena relacija otrok → starši. Z vidika dedovanja gre za zelo občutljivo razmerje in je obdavčitev v relaciji 2. dedni red precej neživljenjska, zlasti ker so za čas življenja podaritve starši → otrok pogoste, po smrti otroka pa se premoženje staršem "vrne". Več držav med najbolj ugodno davčno obravnavo uvršča tudi relacijo otrok → starši, zato se takšna ureditev predlaga za primer dedovanja.

2.3. Glede na določbe ZDDD ni jasno, ali se med dediče 1. dednega reda štejejo tudi vnuki in njihovi potomci (ne glede na siceršnja pravila ZD o vstopni pravici), zato se predlaga, da se med dediče prvega dednega reda umesti tudi te. Novejša sodna praksa namreč določbo o umestitvi v dedne rede razlaga širše in v določen dedni red umešča tudi potomce dedičev kljub temu, da ZDDD tega ne določa.

2.4. V nekaterih državah članicah je prvi dedni red obdavčen ali pa velja oprostitev do določenega praga, presežek pa se obdavči (več v poglavju »Mednarodna primerjava«). Odločitev glede obdavčitve prvega dednega reda je sicer stvar politike, vendar se predlaga razmislek o vključitvi nad določenim pragom, npr. 300.000 EUR. Vezano na to bo potrebno razmišljati tudi o enostavnem in hitrem določanju vrednosti in davčne osnove. Trenutno je 85 % dedovanj in daril v okviru 1. dednega reda; če se bo obseg obdavčitve povečal, pa to predstavlja precejšnje breme za FURS (za nepremičnine se sicer lahko uporabi posplošena vrednost (več v poglavju o davčni osnovi), določanje davčne osnove pri preostalih dednih redih (predvsem za premičnine) pa ni niti enostavno niti hitro).

3. Določitev davčnih zavezancev

3.1. ZDDD nima jasne določbe za določitev davčnega zavezanca, ampak se ta nedvoumno določi šele v povezavi z določbami, ki urejajo pripadnost davka, zato je treba to vsebino v zakonu jasneje urediti.

3.2. Zavezanci skladno z ZDDD so fizične in pravne oseba zasebnega prava, ki prejmejo premoženje na podlagi dedovanja ali darovanja ter fizične osebe, ki prejmejo premoženje na podlagi pogodbe o dosmrtnem preživljanju ali darilne pogodbe za primer smrti. Kot je navedeno v poglavju o predmetu obdavčitve, pojem »dohodek« v ZDDPO-2 iz obdavčitve po ZDDD izvzame dediščine in praktično vsa darila, zato dejansko obdavčitev pravnih oseb zasebnega prava ni smiselna. Na drugi strani je v praksi vedno več prenosov premoženja v okviru pravnih oseb, ustanovljenih v zasebne namene, po tujem pravu. Predlaga se izvzem iz obdavčitve vseh oblik pravnih oseb zasebnega prava, ki so ustanovljene po slovenskem pravnem redu, kot zavezance pa določiti pravne osebe zasebnega prava po tujem pravu, torej ustanovljene izven RS (ki po našem pravnem redu nimajo pravne osebnosti; npr. v tujini ustanovljene družinske fundacije, družinski skladi oz. t.im. trusti).

3.3. Družinski zakonik pojem »pastorek« veže na obstoj zakonske zveze. Ob prenehanju le-te svaštvo (relacije med osebo in sorodniki nekdanjega partnerja) namreč preneha. Podobno tudi ZD kot dediče prvega dednega reda ne uvršča pastorkov. Na drugi strani sodna praksa v zadnjih letih pojem pastorka širi kot osebnostno (čustveno) vez, ki lahko ostane tudi po prenehanju partnerske veze. Pastorek je sicer v ZDDD že izenačen z dediči prvega reda, vendar je to določbo na podlagi sodobne sodne prakse potrebno razlagati v prid obstoju svaštva tudi po prenehanju partnerske veze. Vsebina zahteva razmislek in jasno ureditev v ZDDD, pripominjamo pa, da bi bilo takšno stališče ustrezno uzakoniti tudi v DZ in ZD.

4. Obseg davčne obveznosti in določitev pravil vira

4.1. V ZDDD ni določb za ugotavljanje veznih okoliščin, situacijo pa deloma rešuje določba o pripadnosti davka (7. člen ZDDD). Po tej določbi je mogoče določiti, da so zavezanci:

a. **Oseba s stalnim ali začasnim prebivališčem v RS**:
   - za premoženje ter premoženjske in stvarne pravice na ozemlju RS
   - za premoženje ter premoženjske in stvarne pravice v drugi državi članici pod pogojem, da je imel v času smrti oz. darovanja zapustnik oz. darovalec stalno ali začasno prebivališče oz. sedež v RS.
b. **Oseba brez stalnega ali začasnega prebivališča v RS:** za premoženje ter premoženjske in stvarne pravice na ozemlju RS pod pogojem, da je imel v času smrti oz. darovanja zapustnik oz. darovalec stalno prebivališče oz. sedež v RS.
c. Ne glede na stalno oz. začasno bivališče so, za podedovano oz. podarjeno **nepremičnino**, ki leži na ozemlju RS, zavezanci vsi.

Umestitev določb za ugotavljanje veznih okoliščin v zakon je potrebna tako za določitev zavezancev kot za ureditev in umestitev določb o izogibu dvojne obdavčitve.

Evropska Komisija je konec leta 2011 izdala dokument z naslovom Sporočilo Komisije Evropskemu parlamentu, Svetu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru o odpravljanju ovir pri obdavčevanju čezmejne dediščine znotraj EU. V Sporočilu je Komisija zaznala problematiko v primerih, kadar imata pravico do obdavčitve iste dediščine dve ali več držav članic, torej ko se lahko pojavi dvojna ali večkratna obdavčitev brez oprostitve. V nasprotju z obdavčevanjem dohodka in kapitala namreč obstaja malo nacionalnih ali mednarodnih ureditev za učinkovito oprostitev dvojnega ali večkratnega obdavčevanja. V zvezi z dvojnim obdavčevanjem je sodišče EU v zadevi Block C-67/08[11] ugotovilo, da dvojno obdavčevanje, ki je posledica vzporednega izvajanja davčnih pravic dveh ali več držav članic, ne pomeni kršitve Pogodbe o ustanovitvi EU. Komisija je pripravila tudi Priporočila glede izogibanja dvojnemu obdavčevanju dediščin ter podala okvirne smernice ureditve obdavčevanja dediščin z učinkovitimi unilaterarnimi ukrepi držav članic v smeri zakonskih določitev prednostnega vrstnega reda pravic do obdavčitve ali, nasprotno, odobritvi oprostitve v primerih, kadar dve ali več držav članic uveljavlja davek na dediščino za isto dediščino. Kot primarno vezno okoliščino pri obdavčitvi dediščin priporočajo osebno okoliščino zapustnika (domicil) ter za nepremičnine in premičnine stalnih poslovnih enot - državo, na katere območju ležijo.

Predlaga se, da se obseg davčne obveznosti določi v odvisnosti od tega, ali gre za dediščino ali darilo (s tem se dosledno upošteva priporočila) in sicer:

- Dediščine: primarna vezna okoliščina je <u>stalno oz. začasno prebivališče zapustnika</u> v času smrti *(varianta: v obdobju 5 let v zadnjih 10 letih pred smrtjo)* oziroma <u>lega nepremičnine</u> na ozemlju Slovenije. Obdavči se torej vse premoženje, ki ga dedič (ne glede na stalno oz. začasno prebivališče) prejme od zapustnika, ki je imel v času smrti *(varianta: v obdobju 5 let v zadnjih 10 letih pred smrtjo)* stalno oz. začasno prebivališče v Sloveniji ter prejem vseh nepremičnin (in drugih stvarnih pravic na nepremičninah), ki ležijo na ozemlju Slovenije.
- Darila: obdavčijo se vsa <u>darila v ali izven Slovenije, ki jih prejme obdarovanec s stalnim oz. začasnim prebivališčem oziroma sedežem v Sloveniji</u> ter <u>vsa darila v Sloveniji, ki jih prejme obdarovanec brez stalnega oz. začasnega prebivališča oziroma sedeža v Sloveniji</u>. Kadar je prejeto darilo <u>nepremičnina (ali druga stvarna pravica na nepremičnini)</u>, se le-to obdavči, če se nahaja <u>na ozemlju Slovenije</u>, ne glede na stalno oz. začasno prebivališče oziroma sedež v Sloveniji.

[11] https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62008CA0067#ntr1-C_2009082EN.01000602-E0001.

Skladno z navedenim se predlaga določitev obsega davčne obveznosti na sledeč način:

- Rezidenti so zavezani za plačilo davka na darila od vsega v dar prejetega premoženja, ki ima vir v RS in od vsega v dar prejetega premoženja, ki ima vir izven RS.
- Nerezidenti so zavezani za plačilo davka na darila od vsega v dar prejetega premoženja, ki ima vir v RS.
- Nerezident je zavezan za plačilo dohodnine od vseh dohodkov, ki imajo vir v Sloveniji.

Op.: Za opredelitev rezidentstva se uporabljajo določbe ZDoh-2

Podedovano oz. v dar prejeto premoženje ima vir v RS, če:

- je bil zapustnik v času smrti (*varianta: v obdobju 5 let v zadnjih 10 letih pred smrtjo)* oz. je darovalec v času darovanja rezident Slovenije.
- je predmet dediščine nepremičnina v Sloveniji.

Op. Potrebno bo določiti pravila vira tudi za premoženje, ko je npr. gotovina; virtualne valute; druge premičnine; vrednostni papirji, ki se trgujejo na slovenski borzi preko trgovalnega računa, odprtega v Sloveniji; vrednostni papirji slovenskega podjetja, ki se trgujejo na tujih borzah; nakazilo denarja preko bančnega računa, preko banke, ki ni ali je na ozemlju RS; osebni avtomobil, ki ni ali je registriran. V ta namen se predlaga podrobnejša proučitev in morebitna uskladitev z drugimi davčnimi oblikami.

Z določitvijo veznih okoliščin v ZDDD se situacija sicer ne bi bistveno spremenila, bi pa postala precej bolj pregledna.

Primerjava obstoječe ureditve s predlagano:

	Premičnine oz. premoženjske ali stvarne pravice **v RS**			Premičnine oz. premoženjske ali stvarne pravice **izven RS**		
Zavezanec	ZDDD (dediščine in darila)	Predlog			Predlog	
		dediščine	darila		dediščine	darila
stalno ali začasno preb./ sedež v RS	DA	DA + pogoj	DA	DA + pogoj	DA + pogoj	DA
stalno ali začasno preb./ sedež izven RS	DA + pogoj	DA + pogoj	DA	DA + pogoj	DA + pogoj	DA + pogoj

*Pogoj = da ima zapustnik v času smrti (oz. darovalec v času podaritve pri ZDDD) stalno oz. začasno prebivališče v RS

Glede na podatke v preglednici bi bil obseg obdavčitve po predlogu malenkost širši od obstoječe ureditve, iz obdavčitve dediščin in daril pa bi izpadle zgolj tiste premičnine oz. premoženjske in stvarne pravice v RS, ki jih podeduje zavezanec s stalnim oz. začasnim prebivališčem oziroma sedežem v RS, če zapustnik v času smrti (ali 5 let v zadnjih 10 letih) ni imel stalnega oz. začasnega prebivališča v RS.

ZDDD je v zvezi z uvedbo postopka odmere davka na dediščine delno vezan na določbe Zakona o dedovanju (ZD), saj se postopek odmere dediščine začne na podlagi prejetega pravnomočnega sklepa o dedovanju. Določbe o pristojnosti v ZD urejajo zgolj razmejitev pristojnosti med slovenskimi in tujimi sodišči, če gre za zapuščino slovenskega državljana ter krajevno pristojnost sodišča; o stvarni in funkcionalni pristojnosti pa ZD govori med splošnimi določbami.
Pristojnost za obravnavo premične zapuščine slovenskega državljana določa Zakon o mednarodnem zasebnem pravu in postopku (ZMZPP), po katerem se ravna tudi pristojnost za

obravnavanje zapuščine tujega državljana, osebe brez državljanstva oziroma osebe, katere državljanstva ni mogoče ugotoviti in osebe s statusom begunca (80. in 81. člen).

Pristojnost sodišča

	Nepremičnine		**Premičnine**	
Zapustnik	v RS	izven RS	v RS	izven RS
Državljan RS	izključna pristojnost SLO sodišča	SLO sodišče, če po zakonu tuje druge države ni pristojen njen organ	SLO sodišče	SLO sodišče, če po pravu države, v kateri se nahajajo, ni pristojen njen organ oz. le-ta noče obravnavati zapuščine
Tujec	izključna pristojnost SLO sodišča	/	SLO sodišče, če v zapust. državi sodišče ni pristojno za obravnavo premičnega premoženja slovenskih državljanov	/
Oseba brez državljan. / državljan. ni mogoče ugotoviti / s statusom begunca	izključna pristojnost SLO sodišča	/	SLO sodišče	SLO sodišče, če je imel zapustnik ob smrti v njej stalno prebivališče

Upoštevane določbe ZD (176. člen) in ZMZPP (79. – 81. člen)

Stvarno pristojnost sodišča določa ZD samo posredno (168/1 in 173/2,3 člen ZD). Po zakonu o sodiščih (ZS) so za odločanje v dednih zadevah na prvi stopnji pristojna okrajna sodišča (99. člen ZS). Krajevna pristojnost okrajnega sodišča za vodenje zapuščinskega postopka se določa po stalnem ali začasnem prebivališču zapustnika v času smrti, lahko pa tudi po drugih veznih okoliščinah – območje, na katerem je zapuščina oz. pretežni del zapuščine (177/1-4 člen ZD).

Pristojno zapuščinsko sodišče bo postopek o dedovanju uvedlo po uradni dolžnosti, ko bo izvedelo, da je kdo umrl, ali da je razglašen za mrtvega (ob prejemu smrtovnice oziroma ob izdaji odločbe o razglasitvi za mrtvega). V teh primerih bo izdan sklep o dedovanju, na podlagi katerega bo prišlo do obdavčitve dediščine, v preostalih primerih pa ne. S tem je posredno omejen doseg določb o obdavčitvi in so predhodno opredeljene okoliščine, ki so relevantne za obseg obdavčitve po Zakonu o davku na dediščine in darila.

5. Določitev davčne osnove oziroma vrednotenje podedovanega ali v dar prejetega premoženja

5.1. Osnova za davek je vrednost podedovanega ali v dar prejetega premoženja v času nastanka davčne obveznosti po odbitku dolgov, stroškov in bremen, ki odpadejo na premoženje, od katerega se plačuje davek.

Pri premičninah, razen pri denarju, je vrednost iz prvega odstavka tega člena tržna vrednost tega premoženja. Za premoženjske in druge stvarne pravice način določitve davčne osnove ni določen, kar v praksi predstavlja veliko pomanjkljivost.

Pri nepremičninah se je kot vrednost štelo 80 % posplošene tržne vrednosti, določene s postopkom množičnega vrednotenja nepremičnin v registru nepremičnin na dan nastanka davčne obveznosti. Ustavno sodišče je to določbo razveljavilo, zato se kot vrednost nepremičnine šteje tista, ki bi se dala doseči v prostem prometu v času nastanka davčne obveznosti in je ugotovljena v odmernem postopku.

5.2. Vezano na ustavna načela je potrebno v teh postopkih vse premoženje ovrednotiti primerljivo, glede na vrednost premoženja v času nastanka davčne obveznosti. Za objektivno primerjavo med vrstami premoženja je edino zanesljivo merilo upoštevanja njegove tržne vrednosti, torej ocene cene, ki bi jo v času vrednotenja premoženje v prometu lahko doseglo.

Praviloma se te vrednosti za potrebe dedovanja že določijo v sodnem postopku, z izjemo vrednotenja nepremičnin, kjer se tej vsebini ne posveča dovolj pozornosti, čeprav to lahko krši načelo pravične delitve dediščine. Poleg tega še vedno ostaja problem vrednotenja premoženja v postopkih darovanja.

Za davčne namene bi bilo zato treba v zakonu določbe o določanju davčne osnove za vse vrste premoženja bolj določno urediti in določiti tudi načine ocenjevanja, torej določiti načine ugotavljanja tržne vrednosti.
Glede vrednotenja nepremičnin se predlaga ponovna navezava na sistem množičnega vrednotenja na način, da se a primere, ko je pogodbena (oz. sodni odločbi) vrednost nižja od vrednosti, ki je razvidna iz pogodbe oziroma sodne odločbe, uporabi posplošena vrednost.
.

Razlogi za odločitev ustavnega sodišča za razveljavitev določbe, ki je to že urejala, so bili s sprejemom ZMVN-1 odpravljeni. Pomembno je tudi, da množično vrednotenje ves čas dejansko deluje in izpolnjuje svoj glavni cilj ugotavljanja tržnih vrednosti vseh nepremičnin v državi. Ocenjene vrednosti so ves čas skladne z merili kakovosti vrednotenja. Poleg tega se ti podatki, razen za davčne namene, ves čas tudi uporabljajo za druge javne namene (za določanja pravic iz javnih sredstev, za različne sodne postopke, za namene analiz uradne statistike, za upravljanje javnega premoženja, itd.), pa tudi za različne povsem poslovne namene (za potrebe bank, zavarovalnic, cenilcev, za različne študijske namene itd.). Glede na navedeno se predlaga, da se vrednost nepremičnin veže na posplošene vrednosti v Evidenci vrednotenja, z določitvijo merila 80 % posplošene vrednosti (PV).

V praksi je težko pravilno oceniti oz. določiti:

- vrednost “zasedenih” stanovanj? (npr. stanovanje, obremenjeno z doživljenjsko osebno služnostjo). Pavšalni odbitek v določeni višini (npr. 30 %) za te primere najverjetneje ni primerna rešitev, zato se tudi za te primere predlaga vezava na PV, zavezanec pa lahko nižjo vrednost izkaže z individualno cenitvijo,
- tržno vrednost stavbne pravice – predlaga se, da se tudi za te namene upošteva sorazmerni del PV, glede na dobo trajanja stavbne pravice,
- vrednost (davčno osnovo) pri neodplačni ustanovitvi stvarne služnosti – tudi za te primere se predlaga vezava na PV ob upoštevanju dobe trajanja in obsega služnosti,
- način določanja vrednost poslovnih deležev - predlaga se ureditev, ki bo sklada z ostalo davčno zakonodajo, vezano na poslovne deleže, razmisli pa se tudi o tem, ali je

potrebno za to premoženje način vrednotenja določiti v zakonu, npr. po poenostavljeni metodi, kot jo uporablja MDDSZEM za namene obravnave pravic iz javnih sredstev.

5.3. Ravno tako zakon posebej ne ureja »dolgov, stroškov in bremen, ki odpadejo na premoženje«. V praksi se med dolgove uvrščajo tiste obveznosti, ki jih je zapustnik prevzel oz. povzročil za časa svojega življenja, kot so npr. neporavnane zapadle pogodbene ali nepogodbene obveznosti (npr. neplačani davki). V davčnem postopku so tako slednje predmet obsežnega in napornega ugotavljanja.

- Ločeno se obravnavajo stroški, vezani na skrb za darovalca pri pogodbah o dosmrtnem preživljanju in pogodbah o preužitku. V praksi se pojavlja veliko težav, ker jasnih kriterijev za njihovo obravnavo ni. Zavezanci namreč kot strošek, ki zmanjšuje davčno osnovo, uveljavljajo najrazličnejše storitve, ki jih nudijo zapustniku za časa življenja, zanje praviloma niti nimajo listinskih dokazov oz. računov. Menimo, da tovrstnih stroškov ni primerno umeščati med stroške, ki odpadejo na prejeto premoženje. Opravljanje storitev za »plačilo« (v tem primeru »plačilo« praviloma predstavlja podarjena nepremičnina) je predmet obdavčitve z ZDoh-2 in le v tem primeru bi zavezanci lahko plačilo dohodnine uveljavljali kot strošek v postopku odmere davka na dediščino ali darilo. V nasprotnem primeru – če bi se torej tovrstni stroški šteli med stroške, ki odpadejo na prejeto premoženje in s tem znižali davčno osnovo za odmero davka na dediščine, pa gre za dvojno neobdavčitev tega dela dohodka. Nadalje se kot stroški, ki so nastali po smrti zapustnika, štejejo najpogosteje pogrebni stroški, stroški postavitve spomenika, sodna taksa ipd.. Ti stroški se v praksi priznavajo.
- Stroške, vezane na zapuščino, je potrebno ločevati od obveznosti dediča v postopku odmere davka na dediščino. Slednja namreč nastane po prejemu »čiste« zapuščine, torej po odbitju dolgov, stroškov in bremen, ki odpadejo na prejeto zapuščino. Gre torej za strošek dediča – prejemnika dediščine kot obveznost osebne narave in ne za strošek, vezan na zapuščino oz. premoženje, ki je predmet obdavčitve.
- Pod besedo bremena je potrebno razumeti posamezna oporočna razpolaganja zapustnika.

6. Neustreznost določb o oprostitvah v zvezi z kmetijskimi zemljišči

6.1. Glede na določbe Zakona o kmetijskih zemljiščih (ZKZ) se za promet s kmetijskimi zemljišči, gozdovi ali kmetijami šteje pridobitev lastninske pravice s pravnimi posli, kamor štejejo tudi darilne in prodajne pogodbe, z obveznostjo prodaje celotnega lastninskega ali solastninskega deleža. Večino pravnih poslov presoja upravna enota (tiste, za katere odobritev ni potrebna, ZKZ našteva taksativno), ki z odločbo bodisi odobri oz. zavrne odobritev pravnega posla ali pa izda potrdilo, da za konkreten pravni posel odobritev ni potrebna. Overitev podpisa na zemljiškoknjižnem dovolilu je mogoča le na podlagi odločbe o odobritvi oziroma potrdila. Skladno s 6. členom ZDDD davčna obveznost nastane na dan sprejema darila, pri čemer darilo velja za sprejeto ob podpisani darilni pogodbi oz. ob dejanskem prejemu darila. Če torej zavezanec odda davčno napoved in predloži s strani obeh pogodbenih strank podpisano darilno pogodbo, mora davčni organ davek na darilo odmeriti, tudi v primeru, če ugotovi, da pogodba ni bila predložena upravni enoti v odobritev. Glede na ureditev ZKZ je ureditev ZDDD, ki ne upošteva pogojevanja veljavnosti pogodb v zvezi s kmetijskimi zemljišči, neustrezna. Davčna obveznost v zvezi s podaritvijo kmetijskega zemljišča mora nastati ob podpisani darilni pogodbi, odobreni s strani upravnega organa. Sodna (npr. VSRS Sodba X Ips 41/2019) in davčna praksa (1. in 2. st.) sicer že sledita pravilu o nastanku davčne obveznosti, ko je posel odobren. Prej posel namreč sploh ni veljaven. Ta vsebina je problematična tudi z vidika širjenja oprostitve tudi na druge dedne redove in druge, brez upravičenega razloga. Obstaja velika možnost izogiba.

Pri sklepanju pogodb o preužiku in pogodb o dosmrtnem preživljanju prihaja v praksi velikokrat do zlorab v razmerju do ZKZ, ko se dejansko sklepajo kupoprodajne pogodbe z obročnim plačilom. Taki posli se že sedaj obravnavajo po ZDPN-1, t.im. mešane pogodbe (pogodbe z odplačnim in neodplačnim elementom) pa bo potrebno odplačne posle urediti v ZDPN-2 in ZDoh-2.

6.2. Problem je tudi z ugotavljanjem »statusa« kmeta, z opredelitvijo kmetije, z nadzorom neodsvojitve v predpisanem obdobju itd. (s predlogom zadnje novele ZKZ se definicija kmeta, na katero se naslanja ZDDD, ukinja). Predlaga se ukinitev posebne oprostitve za kmete in ureditev drugačne definicije upravičencev do oprostitve.

7. Nastanek davčne obveznosti in določbe o odmeri

7.1 Drugi odstavek 12. člena ZDDD določa, da se višina davka ugotavlja po predpisih, ki veljajo na dan nastanka davčne obveznosti. Dejansko ne gre le za višino, ampak tudi za temelj, oprostitve (načelo zakonitosti v celoti). Predlaga se ustrezen zapis (črtati besedo »višina«), dodatno pa redakcijski popravek - v tretjem odstavku 12. člena se besedna zveza »davčni urad« se nadomesti z »davčni organ«. V 13. in 14. členu ZDDD je potrebno še črtati »krajevno pristojnost«, ker je ni..

Dediščine:

7.3. Davčna obveznost skladno s 6. členom ZDDD nastane na dan pravnomočnosti sklepa o dedovanju in ne na dan smrti pokojnika. Na podlagi 123. člena ZD se namreč dedovanje po umrlem uvede s smrtjo (enak učinek ima razglasitev za umrlega), na podlagi 132. člena ZD tudi pokojnikova zapuščina v trenutku smrti po samem zakonu preide na njegove dediče. Vprašanje torej je, ali ni nastanka davčne obveznosti primerneje vezati na njegovo smrt, zato se predlaga proučitev, katera od variant je bolj primerna.

7.4. ZDDD odmero davka na dediščino veže na podatke pravnomočnega sklepa o dedovanju, ki ga prejme na podlagi 3. odstavka 215. člena ZD. Takšna ureditev je dvoumna, saj ne pojasnjuje, ali je davčni organ vezan zgolj na podatke o zapuščini kot taki, ali tudi na vrednost zapuščine (ali posameznih delov zapuščine), kot ga oceni sodišče. Skladno s 14. členom ZDDD finančni urad odmeri davek na podlagi podatkov pravnomočnega sklepa o dedovanju. Zapuščinsko sodišče pa vrednost zapuščine oceni zgolj zaradi odmere sodne takse. Za odločbe sodne oblasti načeloma velja, da le-te vežejo tako sodišča kot tudi vse druge državne organe Republike Slovenije ter da mora pravnomočno odločbo sodne oblasti spoštovati vsaka fizična in pravna oseba v Republiki Sloveniji tudi v primeru, ko se poraja dvom v verodostojnost njihove vsebine. Pravnomočne odločbe sodišč je načeloma potrebno spoštovati na vseh nivojih kljub temu, da pri svojem delu niso nezmotljiva. Za saniranje zmotnih odločitev sodišča so na voljo pravna sredstva. Za zagotovitev večje jasnosti in nedvoumnosti, da FURS lahko z izvedbo ugotovitvenega postopka preveri in določi drugačno davčno osnovo, je potrebno na ustrezen način spremeniti dikcijo 14. člena ZDDD (vezava na podatke o predmetu, zavezancu, itd.). Predlaga se bolj eksplicitna določba, da davčni organ zapuščino oceni skladno z lastnimi pravili vrednotenja

7.5. Skladno z 203. členom ZD zapuščinsko sodišče v primeru, ko se deduje le premično premoženje pa nobeden od tistih, ki so upravičeni dedovati, ne zahteva obravnave, le-te ne opravi. V teh primerih sodišče ne izda sklepa o dedovanju, zato se predlaga ureditev, da je v takem primeru zavezanec dolžan dediščino napovedati.

7.6. V veljavni zakonodaji ni predpisane pravne podlage za dolžnost dediča, da davčnemu organu pošlje evropsko potrdilo o dedovanju. Vsebina evropskega potrdila o dedovanju je vezana zgolj na dolžnost prenosa premoženja v državi vira (npr. prenos v ZK ali drugem registru), torej ni navedena celotna dediščina. V RS se torej obdavči zgolj prenos tistega dela dediščine, ki je zapisana v vsebini evropskega potrdila o dedovanju. V praksi FURS zaznava, da so vsebine različne (od konkretnih navedb premoženja, do zapisa "dediščina" brez konkretnih predmetov). V večini primerov FURS o dediščini, ki je zaobjeta v evropskem potrdilu, ne more presojati, čeprav bi skladno s pravili o pripadnosti davka po 7. členu ZDDD, lahko oz.– v kolikor bi takšna potrdila prejemal po uradni dolžnosti – moral. Predlaga se določitev obveznosti dediča, da poroča o dediščini izven Slovenije. Določi se tudi, da se za namene obdavčitve dediščin evropska listina o dedovanju šteje za sklep o dedovanju.

7.7. ZDavP-2 v drugem odstavku 125. člena določa, da pravica do odmere davka na dediščine zastara v desetih letih od pravnomočnosti sklepa o dedovanju. Če se želi ohraniti posebna ureditev, jo je potrebno prenesti v ZDDD, saj ni smiselno, da to ureja ZDavP-2.

Darila

7.8. Prvi odstavek 6. člena določa, da davčna obveznost nastane na dan sprejema darila. Praksa sodišč pri odmeri davka na promet nepremičnin gre v smeri konkretnejše opredelitve darilne pogodbe – t.j. takšne, ki omogoča prenos (za nepremičnine je to takšna pogodba, ki vsebuje ZK dovolilo). Potrebno je proučiti, ali je z vidika jasnosti primerno v ZDDD določiti, da gre za takšno darilno pogodbo.

7.9. Skladno s 13. členom ZDDD mora davčni zavezanec, ki prejme v dar premoženje, od katerega se plača davek, prejem darila napovedati v 15 dneh od nastanka davčne obveznosti. Davka se ne plača, kadar je dediščina oz. darilo davka oproščeno. Določba se lahko interpretira na način, da zavezanec sam presodi, kdaj bo napovedal prejem darila. Kadar je predmet darilne pogodbe nepremičnina, je davčna obravnava vezana za vknjižbo v ZK, težava pa nastopi zlasti, kadar je predmet pogodbe denar (do 5.000 EUR ni obdavčen). Na FURS so za take primere izdali navodilo, da pri podaritvi denarja do vrednosti 5.000 EUR napoved ni potrebna. Prouči se primernost določitve obveznosti, da je napoved potrebno oddati v vsakem primeru (torej ne glede na to, ali gre za prejem premoženja, od katerega se plača davek).

7.10. 17. člen ZDDD določa, da se brez dokaza, da je plačan davek (oz. da ga ni treba obračunati ali da darilna pogodba ni predmet odmere), podpisov na pogodbi o prenosu lastninske pravice na nepremičnini ni mogoče overiti. V nekaterih državah so tovrstne določbe razveljavile z utemeljitvijo, da gre za nedopusten poseg v pravico do zasebne lastnine, ki ni sorazmeren. Prouči se možnost uvedbe obveznosti notarjev, da pošiljajo pogodbe na FURS.

7.11. Skladno z 18. čl. ZDDD ima zavezanec v primeru, če se pogodba, ki je podlaga za prenos premoženja sporazumno razdre, ali jo sodišče z odločbo izreče za neveljavno, pravico zahtevati, da se odločba o odmeri davka odpravi in plačan davek vrne. Če je predmet pogodbe nepremičnina, se davek vrne le, če je bila pogodba razdrta pred prenosom nepremičnine (pred vknjižbo v ZK), hkrati se prenos nazaj na darovalca ne šteje za novo darilo. Če je prenos že vknjižen v ZK, zavezanec ni upravičen do vračila, hkrati pa se prenos nazaj na darovalca ne šteje za novo darilo zgolj, če gre za razloge po OZ. Določiti bi bilo potrebno posledice tudi za primere, ko se razdre pogodba, s katero se prenaša poslovni delež, pri tem pa upoštevati, da z izvedbo prenosa le-teh v Poslovnem registru, ekonomske posledice nastanejo že takoj. Prouči se kriterije, kdaj se prenos šteje za novo darilo in kdaj gre za razveljavitev. Za pravilno opredelitev navedenega ni pravi mejnik čas nastanka; potrebno je presojati po vsebini posla.

7.12. FURS: Izvedbena vprašanja

- Dedovanje denarnih sredstev na TRR → Nastanek davčne obveznosti je na dan pravnomočnosti sklepa o dedovanju. V praksi je TRR velikokrat "izpraznjen" že pred pravnomočnostjo.
- Dedni dogovori in drugi dogovori, ki so zapisani v sklepu o dedovanju, v katere se vključi tudi premoženje, ki ni del zapuščine → Ali obdavčiti končni rezultat (razdelitev po dogovoru) kot da gre za voljo zapustnika in v isti relaciji?
- Pri določbi o vračilu davka ni jasno določeno, kdaj se šteje trenutek, ko je zavezanec upravičen do vračila davka – ali začne zastaralni rok pravice do vračila davka teči od trenutka razdrtja pogodbe ali od trenutka prejema darila (primer: darilo prejeto v letu 2009, razdrtje v letu 2020)?
- prehod premoženja po sklepu o dedovanju:
  - dodatni sklep o dedovanju se šteje kot samostojni sklep o dedovanju – ali to izrecno navesti v zakon?
  - ali v zakon izrecno navesti način obdavčitve ob prehodu premoženja v sklepih o dedovanju ob dednih transmisijah (v izreku sklepa je vedno naveden končni dedič, v obrazložitvi pa se vidi prehod premoženja zapustnik→pokojni dedič→ končni dedič)?
- ali je še potreba po odločanju v obliki žiga?
- ali zadošča izdaja potrdil o davčni obravnavi preko informacijskega sistema FURS zgolj v 3. odst. 37. člena ZZK-1 (za prenose nepremičnin)?
- ali mora biti na pogodbi potrdilo o davčni obravnavi?
- ali je še potreba po prilaganju originalov pogodb k napovedi (ali se da doseči brezpapirno poslovanje)?

Predlaga se, da se vse te vsebine ob pripravi zakona upošteva, je pa treba razmisliti, kaj od tega je potrebno umestiti v zakon.

8. Določbe o izogibu dvojne obdavčitve

Davek na dediščine in darila ni predmet vsebine Konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja; ZDDD tudi ne vsebuje določb o odpravi dvojne obdavčitve. Pri obravnavi vprašanja odprave dvojne obdavčitve je potrebno upoštevati predvsem, katera država je oz. bi bila v konkretnem primeru dolžna odpraviti dvojno obdavčitev, kar je odvisno tudi od pristojnosti za obdavčitev po nacionalni zakonodaji. V zakon je nujno potrebo umestiti določbe o izogibu dvojne obdavčitve, saj nimamo sklenjenih pogodb z državami članicami EU, v praksi pa prihaja do situacij, ko so zavezanci obdavčeni dvakrat.

Predlaga se uporaba metode odbitka davka na način, da lahko rezident od odmerjenega davka na dediščine odšteje znesek ustreznega dela davka na dediščine in darila, ki ga je plačal od podedovanega ali v dar prejetega premoženja z virom izven Slovenije, vključenih v njegovo osnovo za davek.

PRILOGA 1: Ločeno mnenje člana delovne skupine mag. Marka Novaka

Marko Novak
Hrastje 17 C
2341 Limbuš

Svet za nadgradnjo davčnega sistema
Delovna skupina za pripravo ukrepov na področju bremenitve premoženja, dediščin in daril
Direktorat za sistem davčnih, carinskih in drugih javnih prihodkov
Župančičeva 3
1000 Ljubljan

Zadeva: Ločeno mnenje za NUSZ in DPN

Spoštovani,

Skupini pošiljam ločeno mnenje za področje ureditve NUSZ in Davka na promet z nepremičninami

NUSZ

Predlagam, da MF, MOP in FURS v svoje področje dela vključijo ureditev okvirja obremenitev v katerem bi morale občine odmerjati NUSZ. Pri čemer tem naj bodo razmerja v racionalnih razmerjih ter v približni korelaciji z vrednostmi nepremični ter njihovo eksploatacijsko sposobnostjo. Zato predlagam, da se na nivoju države analizira, uskladita ter določi najvišja in najnižja razmerja med posameznimi vrstami nepremičnin ter zemljišč. Zo pomeni, da se na nivoju države določijo naslednja razmerja, ki ne smejo biti prekoračena:

1. Razmerje med nadomestilom za zazidana stavbna zemljišča za poslovne (ZSZPN) in stanovanjske površine (ZSZSN) v enaki cor naj bo enako ali nižje od 5.
2. Razmerje med nadomestilom zazidanih stavbnih zemljišč (ZSZ) in nezazidanih stavbnih zemljišč (NSZ) v enaki coni naj bo večja ali enako 5.

Ad 1.) S tem razmerjem bi omejili obremenitev ZSZPN na kvadratni meter, ki je sedaj v nekaterih občinah tudi 50-krat tako visoka kot je obremenitev za stanovanjske nepremičnine. Pri tem bi upoštevali družbeno dogovorjeno razmerje sprejeto pred leti iz Davka na nepremičnine, ki je bilo 0,75 / 0,15=5. Praksa v vsti mestnih in drugih občin v Sloveniji je, da je ta vrednost velikokrat 10, 20, že vedno pa obstaja primer mestne občine, ki ima to razmerje pri vrednosti 50, vrednost pa v absolutnem znesku dosega tudi do 50 EUR/m2 letno. To je znotraj poslovnih nepremičnin znotraj ene občine nesprejemljivo visoko in to bi bilo potrebno omejiti navzgor s čemer bi razlika med različnimi tipi nepremičnin bila največ 5:1.

Obstajajo pa tudi obratni primeri, ko nekatere občine po mojem mnenju zajemajo premalo vrednost na m2, ki dosega komaj 0,3 EUR/m2 letno. Tako imamo na eni strani občine , ki določajo NUSZ v višini 50 EUR/m2 letno ter občine, ki za takšne poslovne nepremičnine zajemajo komaj 0,3 EUR/m2 letno in tovrstno prakso je potrebno omejiti z enotnim okvirjem.

Ad 2.) S tem razmerjem se omeji praksa občin, da nezazidano stavbno zemljišče (zemljišče ob stavbi ali zemljišče brez stavbe) obremenijo enako ali celo več kot zazidano stavbno zemljišče, kar je nesorazmerno in tudi veliko preveč. Navedeno razmerje pomeni, da obremenitev z NUSZ ne bi presegala 20 % obremenitve zazidanega stavbnega zemljišče (ZSZ=stavba). Razmerje naj velja tako za poslovne in stanovanjske površine ter njihov odnos do nezazidanega stavbnega zemljišča. Hkrati naj bodo v to razmerje vključene tudi točke za osnovno obremenitev in točke za komunalno opremljenost.

Na osnovi analiz različnih občinskih odlokov sem namreč prepričan, da praksa nekaterih slovenskim mestnih občin v katerem le te obremenjujejo kvadratni meter okoliškega zemljišča enako visoko kot kvadratni meter stavbe popolnoma nesorazmerno in se od nezazidanih stavbnih zemljišč določa veliko prevelika obremenitev. Največje mesto, ki to prakso visokega obremenjevanje nezazidanih stavbnih zemljišč izvaja je MO Ljubljana, kjer se letno pobere 25 % vsega NUSZ v državi.

Sklep:
Tovrstne predloge in iz njih izhajajoče ukrepe MOP, MF in FURS jemljem kot korak v poenotenje 212-ih sistemov določitve NUSZ in ki bi zmanjševal razlike med občinami in znotraj občin, hkrati pa bi bil tudi izveden kot vmesni prilagoditveni korak med obstoječim sistemom NUSZ ter Davkom na nepremičnine, če bo nekoč uveden.

Davek na promet nepremičnin (DPN)
S ciljem iskanja dodatnih davčnih prilivov ter pregrevanja trga nepremičnin v Sloveniji predlagam, da se poviša DPN iz 2 % na 3 %. Pri tem navajam naslednje argumente:

- Vpliv na znižanje špekulativnih nakupov: Z višanjem transakcijskih stroškov bi bila aftriteta do preprodaj nekoliko manjša. S tem bi nekoliko »ohladili« sicer pregreto investicijsko ozračje na področju nepremičnin v Sloveniji, čeprav je ta doprinos minimalen in dobrodelen.
- Hrvaška in 3 % davek: Izkušnja iz Hrvaške nas uči, da DPN v višini 3 % ne predstavlja omembe vredne ovire pri nakupnih odločitvah in bi ga bili kupci pripravljeni plačati.
- Ne prizadenemo kupcev, ki jim nakup predstavlja »dom«: Velika večina kupcev stanovanj v Sloveniji kupuje nepremičnino enkrat, morda dvakrat v življenju, zato jim za 1 % višji strošek nakupa ne predstavlja večje dodatne ovire na poti do lastnega doma. Če ta strošek razmejimo na 30 let kolikor bo le ta lastnik nepremičnine je letni strošek zanemarljiv. Tudi v primerjavi z letnim dvigom nepremičnin v Sloveniji, ki je v letu 2020 dosegla okoli 10 % je ta vpliv minimalen. Dodaten ukrep je lahko, da DPN plačata tako kupec kot prodajalec (formula 2 % + 2 %).
- Enostavnost zajema podatkov: Davek je enostavno zajeti pri tem imamo za orientacijo podatke iz ZMVN, ki preprečuje fiktivni zniževanje pogodbenih zneskov izven racionalnega okvirja (vrednostno sidro).
- Ažurnost podatkov v sistemu ZMVN: Glede na skokovito rast cen nepremičnin v Sloveniji, ki je v obdobju 2017 in 2020 kumulativno dosegla približno 25 % je uporaba podatkov iz množičnega vrednotenja z vrednostnim sidrom v letu 2017, povzročila za okoli 10 mEUR letno manj zajetega DPN, kot bi ga lahko imeli, če bi uporabili neobjavljene podatke iz ZMVN v letu 20220. Če podatkov iz leta 2020 ne bomo uporabili bomo vsako leto po nepotrebnem izgubljali zaradi tega približno 10 mEUR letno davčnih prilivov iz DPN, ta razlika pa bo se z leti še dodatno povečevala, znesek pa se bo približeval 12 in 15 mEUR letno.
- Stabilen davčni vir: Obseg transakcij se v letih 2021, 2022 in verjetno tudi naprej, ne bo bistveno spremenil, zato to predstavlja stabilen davčni vir z možnostjo rahle rasti. 22 mrd EUR depozitov fizičnih oseb in ležarine na večje zneske na bankah bo ustvarjal dodatni pritisk na višanje cen nepremičnin, saj investitorjem, ki jim delnice niso blizu, predstavljajo edino področje za ohranjanje vrednosti premoženja.

Sklep:
Pri iskanju dodatnih davčnih prilivov, ki jih naše država nujno potrebuje je potrebno izkoristiti vsako možnost dodatnega zajema davkov, ki presega 5 mEUR letno. Menim, da DPN predstavlja takšno področje, kjer bi s korekcijo DPN na višino 3 % dosegli za okoli 20 mEUR dodatnih davčnih prilivov (sedaj se po 2 % stopnji zajema približno 40 mEUR letno). Če k temu dodamo še uporabo ažuriranih podatkov o vrednostih nepremičnin, kjer se sedaj uporabljajo vrednosti iz 2017, namesto že izračunanih in neobjavljenih vrednosti iz leta 2020, potem bi lahko v davčno blagajno dobili približno še dodatnih 10 mEUR letno.
Pri DPN imamo dve takšni točki, ki bi lahko kumulativno prinesli v davčno blagajno stabilnih 30 mEUR letno.
Če najdemo še nekaj takšnih točk potem lahko ustvarimo letno nekaj deset milijonov EUR dodatnih davčnih prilivov pri čemer nihče ne bo oškodovan.

V upanju, da se bodo predlagane spremembe vključile v davčni sistem Vas lepo pozdravljam!

Marko Novak

MARKO NOVAK Digitally signed by MARKO NOVAK Date: 2021.03.31 12:31:55 +02'00'

PRILOGA 2: Povzetek odločba nemškega ustavnega sodišča o neustavnosti sistema vrednotenja nepremičnin za davčne namene

Sodba z dne 10. aprila 2018 - 1 BvL 11/14
Glavna odločitev:

1. **Zakonodajalec ima pri izbiri davčne osnove in pri oblikovanju pravil o vrednotenju davka veliko manevrskega prostora, dokler so ta pravila skladna z razlogom za uvedbo davčnega bremena in so pri tem odražena realnem stanja vrednotenja vseh vrst premoženja enako.**
2. **Tudi zmanjšanje administrativnih bremen, pa čeprav so ta nesorazmerno velika (zapletena), ne opravičuje uporabo nerealnih pravil vrednotenja za eno vrsto premoženja glede na druge vrste premoženja. Tudi nizka raven davka ne upravičuje uporabe takšnih nerealnih pravil vrednotenja.**

3. **V povezavi z davkom na nepremičnine neizvajanje periodične določitve vrednosti že od leta 1964, kot je sicer predvideno v zakonu o vrednotenju, nujno vodi k povečanju razlik v stopnji davka na nepremičnine zaradi izkrivljanja vrednosti, ki ni opravičljivo vsaj od leta 2002, kljub argumentacijam o zmanjšanju administrativnih bremen in zanemarljivim zneskom davka.**

Sodba je posledica pobude zveznega finančnega sodišča z dne 22. Oktobra 2014 (štev. II R 16/13), ki je v konkretnem primeru prekinilo postopek in ustavnemu sodišču predlagalo, da presodi ali so določeni členi Zakona o vrednotenju (Bevertungsgesetz – BewG) (členi 19, 20, 21, 27 in 76 (1) ter člen 93 (1) drugi stavek v povezavi s prvim odstavkom člena 3 (2) različice Zakona o vrednotenju z dne 13. Avgusta 1965 (BGBl I S. 851) in različico člena 2 istega zakona z dne 22. julija 1970 (BGBl I S. 1118)) od datuma določitve vrednosti 1. januar 2009 neskladni s členom 31. (1) ustave zaradi kršitve splošnega načela enakosti.
Zvezno finančno sodišče je ustavnemu sodišču predlagalo, da sprejme odločitev o razveljavitvi spornih določb, do odločitve pa začasno zadrži njihovo izvajanje.

Sodba

1. Določbe členov 19, 20, 21, 22, 23, 27, 76, 79 (5), člen 93 (1)stavek 2 Zakona o vrednotenju v povezavi s členom 2 (1) stavek 1 in stavek 3 Zakona o spremembi zakona o vrednotenju v različici člena 2 zakona z dne 22. julija 1970 (Zvezni list I, stran 1118) – glej Prilogo, so, kadar zadevajo zazidana zemljišča, ki se ne uporabljajo za kmetijstvo ali gozdarstvo in so zunaj območja iz člena 3 Pogodbe o poenotenju (Einigungsvertrag), niso združljive s členom 3(1) ustave vsaj od 1. januarja 2002.
2. Zakonodajalec je dolžan sprejeti novo ureditev (novo uredbo) najpozneje do 31. decembra 2019. Do tega datuma se lahko še naprej uporabljajo pravila o enotni vrednosti, ugotovljeni kot nezdružljiva s členom 3(1) temeljnega zakona. Po razglasitvi nove uredbe se lahko sporna pravila uporabljajo nadaljnjih pet let od datuma objave, vendar najpozneje do 31. decembra 2024.
3. Za koledarska leta po izteku obdobja nadaljevanja se na končne odločitve, ki temeljijo na določbah Zakona o vrednotenju, za katere je bilo dokazano, da so protiustavne, ni več podprtih obremenitev.
4. Po izteku roka za prenehanje uporabe stare uredbe iz prejšnje točke se vezano na določbe zakona o vrednotenju, ki so bile določene za neustavne, ne sme več nalagati nobenega davčnega bremena.

5. Odločba o enotni vrednosti davčnega urada Kusel-Landstuhl z dne 26. marca 2008 (AZ.: ...), odločba o ugovoru davčnega urada Kusel-Landstuhl z dne 2. marca 2009 (AZ.: ...; Številka pritožbenega seznama: ...), sodba Finanzgericht Rheinland-Pfalz 6. maja 2010 (4 K 1417/09) in odločba Zveznega finančnega sodišča z dne 18. januarja 2011 (II B 74/10), vezano na pritožbeni postopke 1 BvR 639/11, kršijo temeljne pravice na podlagi člena 3(1) ustave.
5. Odločba o enotni vrednosti davčnega urada Mülheim an der Ruhr z dne 13. aprila 2004 (številka EW ...), pritožbeni sklep davčnega urada Mülheim an der Ruhr z dne 28. junija 2005 (davčna številka ...), Sodba Finanzgericht Düsseldorf od 13. oktobra 2011. (11 K 1484/10 Gr,BG) in odločba Zvezno finančno sodišče od 24. 2. 2012, vezano na pritožbeni postopek 1 BvR 889/12, kršijo temeljne pravice na podlagi člena 3(1) ustave.

6. Za druge ugovore se ustavna pritožba zavrne.

7. Zvezna republika Nemčija mora pritožnikom povrniti stroške, nastale pritožnikom vezano na ustavno pritožbeni postopek.

Povzetek obrazložitve:

1. Uvod

Postopek se nanaša na vprašanje, ali je enotno vrednotenje premoženja, kot je urejeno z Zakonom o vrednotenju in je pomembno za pobiranje davka na nepremičnine, združljivo s temeljno pravico do enake obravnave (člen 3(1) ustave). Vprašanje se navezuje na problem neizvajanja prevrednotenja vrednosti nepremičnin (v starih deželah – Zahodna Nemčija) že vse od leta 1964. Prvotni cilj splošnega vrednotenja je bil uporabiti enotne vrednosti za nepremičnine za več vrst davka, kot so premoženjski davek, davek na dediščino, davek na poslovni kapital in davek na nepremičnine. Ker se nekaterih davkov ne pobira več in so bili za druge posebne ureditve vključene v Zakon o vrednotenju, je bila enotna vrednost kot taka ohranjena za davek na nepremičnine.

Davek na nepremičnine se izračuna v večstopenjskem postopku. Zavezujoča osnova je enotna vrednost, ki jo določijo davčni organi na podlagi Zakona o vrednotenju. Enotna vrednost se pomnoži z davčnim faktorjem (Steuermesszahl), kot ga določi člen 13 (1) Zakona o davku na nepremičnine (Grundsteuergesetz – GrStG). Na koncu se davek določi z uporabo izravnalnega faktorja (Hebesatz), ki ga za svoje območje določijo posamezne občine in s katerim se pomnoži davčna osnova, določena na prej opisan način.

2. Pravne podlage

Zakon o vrednotenju v oddelku 21(1) ureja, da se enotne vrednosti določijo s tim. enotno odločitvijo. Prvotno je zakon določal, da se enotna odločitev izvede vsakih šest let. Prva enotna odločitev (torej prvo vrednotenje) je bila izvedena leta 1934, kasnejše pa se na tej podlagi niso izvedle, saj se je zakonodajalec po koncu druge svetovne vojne odločil, da se vrne v sistem rednega prevrednotenja in približa prejšnje enotne vrednosti novim vrednostim. Na podlagi prvega stavka člena 2(1) Zakona o spremembi Zakona o vrednotenju z dne 13. avgusta 1965 - BewÄndG 1965 - (BGBl I str. 851) je bilo na glavni datum prve določitve na novi podlagi 1. januarja 1964 opravljeno novo celovito vrednotenje zemljišč v Zvezni republiki Nemčiji. Glavni cilj je bil vzpostavitev pravnih standardov za določitev vrednosti vseh nepremičnin, ki bi bile blizu njihovi tržni vrednosti kot podlago za pošteno obdavčitev (glej BTDrucks IV/1488, str. 31). Vendar obsežnih ocenjevalnih del o glavni ugotovitvi na datum leta 1964 ni bilo mogoče dokončati vse do začetka 70. let. Nove vrednosti enot, določene na dan 1. Januar 1964, so bile prvič uporabljene 1. januarja 1974. Ker se je postopek ocenjevanja izkazal za obsežnega in zahtevnega, je zakonodajalec v členu 2 Zakona o spremembah in dopolnitvi zakona o vrednotenju in Zakona o dohodnini z dne 22. julija 1970 (BGBl I str. 1118) določil, da se datum

naslednje glavne določitve pridrži do ureditve nove metodologije. Vendar se to do danes ni zgodilo, zato Nemčija nima novega sodobnejšega pristopa k vrednotenju, v zakonu pa tudi ni pravne podlage za ponovno vrednotenje na podlagi veljavnega zakona, zato se od leta 1964 novo glavno določanje enotnih vrednosti ne izvaja.

Zaradi prekinitve izvajanja nadaljnjih glavnih ugotovitev so bile enotne vrednosti od takrat dalje določene samo v posameznih primerih. Za nepremičnine, na novo ustvarjene po datumu glavne določitve leta 1964, se enotne vrednost prvič določijo s pomočjo ponovne določitve v skladu z oddelkom 23 BewG. Zakon tudi omogoča, da se v primeru spremembe lastnosti že ocenjenih nepremičnin, enotne vrednost posodobi v skladu s pravili iz oddelka 22 BewG. Prav tako je mogoče izvesti spremembe lastništva ali vrste zemljišč (odstavek 22. člena BewG). Končno je mogoče s posodobitvijo odpraviti napake zadnjih ugotovitev (oddelek 22(3) BewG). Vendar se za vse posodobitve in nadaljnja določanja upoštevajo razmerja vrednosti na glavni datum določitve (oddelek 27 BewG). Tudi novo ocenjene nepremičnine izkazujejo vrednost na dan 1. januar 1964.
Prav tako veljavni zakon ne ureja pravil za ažurno evidentiranje nepremičnin. Vse nepremičnine so se popisale za potrebe vrednotenja v letu 1964. Tekoče pa so davčni organi za pridobivanje novih podatkov odvisni od poročanja drugih organov. V skladu z določbami člena 29(3) BewG morajo javni organi davčnim organom na splošno sporočiti pravne in dejanske okoliščine, ki so jim postale znane med opravljanjem svojih nalog in so lahko pomembne na primer za določitev enotne vrednosti zemljišča ali davka na nepremičnine. V skladu z odstavkom 4 te določbe so deželni registrski uradi dolžni priglasiti zlasti spremembe lastništva.
Presoja osnovnega premoženja, ki je pomembna tako za vprašanja za predhodno odločanje kot za ustavne očitke, je podrobno urejena v 68.-94. členu BewG. Te določbe se dopolnjujejo s podrobnim podzakonskimi pravili, zlasti s Smernicami za vrednotenje osnovnih sredstev - BewRGr - z dne 19. septembra 1966 (BStBl I, str. 890). V skladu s členom 68(1) BewG nepremičnina v bistvu vključuje zemljišča, stavbe, pravice do zakupa ter stanovanjsko in delno lastništvo v skladu z Zakonom o lastništvu stanovanj. V zakonu o vrednotenju se ocenjujejo tako imenovane gospodarske enote, ki jih je treba določiti z ogledom posla (oddelek 2 BewG). V skladu z oddelkom 70(1) BewG vsaka gospodarska enota osnovnega premoženja predstavlja zemljišče, pri čemer se razloči med nezazidanimi in zazidanimi zemljišči (oddelki 72 do 90 BewG); Obstajajo posebne določbe za zemljišča v stanju razvoja, pravice do zakupa, stanovanjsko in delno lastništvo ter za stavbe na tujih zemljiščih (oddelki 91 do 94 BewG).
Nezazidana zemljišča v smislu oddelka 72 BewG se vrednotijo po skupni vrednosti, ki se določi kot zmnožek kvadratnega metra z ustrezno referenčno vrednostjo, ki jo določi uprava na dan 1. januarja 1964, ki naj bi odražala povprečno vrednost določene površine (glej odstavek 7(2) BewRGr).
Ocena zazidanih zemljišč temelji na vrsti stavbe in se ugotavlja praviloma po metodi donosa, izjemoma tudi po stroškovni metodi. Znesek enotne vrednosti vključuje vrednost zemljišča in vrednost objektov, v skladu z oddelkom 78 stavek 1 BewG. Vrednost objekta se določi z upoštevanjem letne bruto najemnine za leto 1964. Če tega ni mogoče določiti, se upošteva ažurna najemnina, preračunana na leto 1964. Za določitev vrednosti se bruto najemnina pomnoži z množilnikom za določitev kapitaliziranega neto dohodka zemljišča. Poleg tega se upošteva kakovost gradnje, starost stavbe in velikost naselja vezano na število prebivalcev.
Pri določanju vrednosti objektov po stroškovni metodi je izhodišče strošek, določen glede na gradbene cene iz leta 1958, pretvorjeni na datum glavne določitve 1. januarja 1964 (oddelka 85 in 89 BewG).

3. Kronologija

Kmalu po izvedeni glavni ugotovitvi na dan 1. januar 1964 so bile dana pobude za reformo zakona o vrednotenju. Vendar so bila vsa reformna prizadevanja doslej neuspešna.

Prvi predlog sprememb je bil podan v začetku 80. Let, vendar neuspešno, saj se je nanašal le na nezazidana zemljišča za gradnjo do 1. januarja 1983 (BTDrucks 9/1648). Leta 1984 so finančni ministri Dežel podali izjavo, da se glede na obseg dela in pomanjkanje kadrov v davčnih upravah v prihodnjih letih ne bo izvajalo splošno prevrednotenja zemljišč. (BTDrucks 10/3690, S. 13 f. m.w.N.).
Zaradi odločbe zveznega ustavnega sodišča o davku na dediščine in darila iz junija 1995 (BVerfGE 93, 121; 93, 165) je zakonodajalec ponovno poskusil urediti vrednotenje nepremičnin z Letnim davčnim aktom iz leta 1997 (BGBl I 1996, str. 2049). V skladu s sklepom Konference finančnih ministrov Dežel 21. decembra 1995 je bila za namene davka na dediščine in darila za prenos nepremičnin urejeno standardizirano vrednotenje (BRDrucks 390/96, S. 38), za davek na nepremičnine pa je bil obstoječi postopek ohranjen kot prehodna rešitev. Delovna skupina je nato razvila model nove, vrednostno usmerjene davčne osnove za davek na nepremičnine, ki temelji na vrednosti zemljišča in pavšalni gradbeni vrednosti. Kljub odobritvi konference finančnih ministrov leta 2000 zakonodajna pobuda Dežel ni bila podana. Tudi predlog nove ureditve davka na nepremičnine, ki ga je predložila Bavarska, ni uspel, prav tako zakonodajni predlog držav Bavarske in Hessna, da se zakonodajna pristojnost za davek na zemljišča vrne na državno raven. (BRDrucks 306/01).
Reformni model (predlog nomenklature), ki sta ga v imenu konference finančnih ministrov na začetku leta 2004 predložili Bavarska in Porenje-Pfalška, je poleg odprave zemljiškega davka A za kmetijska in gozdna zemljišča, predvideval tudi nov način vrednotenja. Vrednost zemljišča naj bi se določila na podlagi referenčnih vrednosti zemljišč, vrednost stavbe pa glede na stanovanjsko in uporabno površino s fiksnimi vrednostmi, določenimi na podlagi gradbenih stroškov. Tudi ta pristop oblikovanja davčne osnove, ki je bolj preprost, ni uspel.
Druga delovna skupina, ki je bila zasnovana januarja 2010, je ocenila tri pristope k reformam, ki so jih razvile različne države: od modela tržne vrednosti do modela, ki bi temeljil izključno na zemljišč in stavb. Kombinirani model je za zemljišče predlagal uporabo referenčne vrednosti zemljišča, za stavbe pa površino glede na uporabno vrednost. Znanstveni svetovalni odbor za reformo davka na nepremičnine pri Zveznem ministrstvu za finance je v decembru 2010 predložil rešitev za ohranitev davka na vrednost zemljišč kot vsoto vrednosti zemljišč in stavb ter priporočilo temeljne usmeritve k (tržni) najemni vrednosti (Bundesministerium der Finanzen, Reform der Grundsteuer, S. 8). Dežele so o navedenih predlogih niso uspele poenotiti.
Na podlagi predlogov delovne skupine zveznih dežel, odgovorne za razvoj celostnega modela, se je konferenca finančnih ministrov v 2015 odločila, glasuje proti predlogu Bavarske in Hamburga. Zato je septembra 2016 Dežela Hessen in Spodnja Saška v Zvezni svet predložila predlog zakona o spremembi temeljnega zakona (BRDrucks 514/16) in Zakona o vrednotenju (BRDruck515/16). V spremembi člena 105 temeljnega zakona je bilo predlagano, da se pristojnost za davek na nepremičnine prenese na Zvezno vlado in tako preseže neusklajenosti med Deželami. Obenem je predlog zakona predlagal odmik od prejšnjega cilja vrednotenja "skupne vrednosti" v smeri t. i. stroškovne vrednosti, ki naj bi se določila v višini investicijskih izdatkov za nepremičnino (BRDrucks 515/16, str. 36). Tudi ta predlog zakona ni dobil podpore.
Kljub neuspelim poskusov za novo ureditev je Zvezno finančno sodišče zadrževalo pobudo za ustavno presojo enotne vrednosti kot davčne osnove za davek na nepremičnine. Menilo je, da je morebitno izkrivljanje vrednosti v okviru enotne vrednosti ustavno sprejemljivo, saj gre v primeru davka na dedovanje in darila davka in še bolj v primeru davka na nepremičnine lahko tudi za zelo majna davčna bremena (BFHE 209, 138 sowie Urteile vom 21. Februar 2006 - II R 31/04 -, BFH/NV 2006, 1450; vom 30. Juli 2008 - II R 5/07 -, BFH/NV 2009, 7, und vom 4. Februar 2010 - II R 1/09 -, BFH/NV 2010, 1244, m.w.N.). Podobno je tudi v svojih dveh sodbah("odločbi o pritožbi" s 30. junija 2010 (BFHE 230, 78; 230, 93) menilo, da so pravila o enotni vrednosti nepremičnin vsaj do 1. januarja 2007 še vedno ustavno skladna. Pri tem pa je poudarilo, da nadaljnja ne prevrednotenja nepremičnin za namene davka na nepremičnine niso združljiva s členom 3(1) ustave.

4. Pobuda

Predmet postopka v glavni stvari, ki je pripeljal do predložitve 1 BvL 12/14, je zastarelost vrednotenja pa tudi merilo enotne vrednosti na dan 1. 1. 2009. Podaja se očitek, da zaradi davnega datuma glavnega določanja enotne vrednosti nepremičnin ni izpolnjenih več ustavnih zahtev za enako ureditev. Neizvajanje prevrednotenja je že desetletja v nasprotju z zahtevo po skladnosti z realno vrednostjo. Sistem je zasnovan tako, da zagotovi, da se glavne ugotovitve izvajajo v rednih in ne pretirano dolgih postopkih. (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 BewG). Glavne ugotovitve je potrebno redno izvajati, da se v celoti zajamejo spremembe v dejstvih, ki izhajajo iz vrednosti, opaženih v obdobju, za katerega se uporabljajo določene vrednosti in se te določijo primerljivo trenutnim prometnim (tržnim) vrednostim. Netočne vrednosti, povezane z določitvijo razmerja vrednotenja za glavno obdobje določanja, so torej z ustavnega vidika sprejemljive le, če glavno obdobje določanja ne presega razumnega trajanja.

Enotno vrednotenje nepremičnin, ki je še vedno povezano z vrednostjo 1. januarja 1964, ne izpolnjuje pogojev iz člena 3 Abs. 1 GG. Kot podlaga za izračun davka na nepremičnine bi bilo potrebno realno vrednotenje na podlagi enotnega standarda, in sicer skupne vrednosti (tržna vrednost), znotraj skupine sredstev osnovnega premoženja. Res je, da se za razliko od davka na dediščino in darila, problem enakega obravnavanja z drugim predmetom, ki se vrednoti po ažurni tržni vrednosti, tu ne pojavi. Vendar izkrivljanja vrednosti, ki temeljijo na čezmerno dolgem obdobju glavnega določanja, tudi znotraj ene skupine predmetov lahko privede do neenake obravnave. Zlasti na primer v razmerju med mesti in podeželjem, pa tudi zaradi možnih sprememb stanja stavb, kar vse vpliva na razmerja na trgu nepremičnin. Niti uporaba neposodobljene stroškovne metode in metode donosa ne moreta nadomestiti teh izkrivljanj vrednosti.

Problematično je tudi neupoštevanje znižanja vrednosti zaradi starosti (§ 85 Satz 3 und § 86 BewG), kar lahko privede do tega, da se stavba, ki je bila zgrajena leta 1964, vrednoti po enaki vrednosti kot stavba, zgrajena leta 2008. Neupoštevanje izgube vrednosti starejših stavb vodi do samovoljnih rezultatov, ki so torej v nasprotju s členom 3(1) temeljnega zakona.

Problematično je tudi, da ni urejene obveznosti za prijavo in priglasitev, zato ni mogoče zagotoviti, da bi bile spremembe dejstev, ki so pomembne zlasti za posodobitev vrednosti, znane davčnim organom.

V pobudi se tudi izpostavlja, da naštetih izkrivljanj vrednosti v sedanjem sistemu vrednotenja ni mogoče izravnati.

Na podlagi navedenega pobudnik izpostavlja, da postopek vrednotenja za izračun davka na nepremičnine zaradi neizvajanja glavnega določanja, ki traja več desetletij, povzroči kršitev ustavne zahteve po enakosti. Prav tako pa je v skladu z nedavno sodno prakso zveznega ustavnega sodišča potrebno tudi realno vrednotenje znotraj skupine sredstev osnovnega premoženja in razlikovanje, ki je posledica veljavne metode, ni ustavno dopustno že na ravni vrednotenja.

5. Mnenja Zvezne vlade in Dežel

Zvezna vlada in Dežele so zavzele stališče, da je enotna vrednost za vse datume vrednotenja ustrezna in skladna z ustavo. Menili so tudi, da veljavna metoda omogoča upoštevati tudi nove gradbene elemente. Poleg ogromnega pomena davka na nepremičnine za občine in zanemarljivega pomena enotne vrednosti na drugih področjih, so poudarili visoko sprejetje davka na nepremičnine med davkoplačevalci in njegovo nizko obremenitev, kar je tudi posledica enotnega podvrednotenja vrednosti. Menili so, da podvrednotenje, ki zajema vse nepremičnine na enak način, zagotavlja vsem enako obravnavo. Po mnenju večine držav to dokazuje dejstvo relativno malo pritožb na vrednost. Prekinitev izvajanja nadaljnjih glavnih ugotovitev vidijo kot nekakšno poenostavitev postopkov glede na nesorazmerno breme splošnega ponovnega vrednotenja. Postopno se na ravni držav tudi optimirajo postopki priglasitve z upravnimi navodili, na primer v okviru razvoja gradbenih predpisov. Poleg tega

približevanje enotne vrednosti na raven tržne vrednosti za namene davka na nepremičnine ni potrebno.
Izrazili so tudi pomisleke glede argumentov Zveznega finančnega sodišča. Zvezno finančno sodišče je več let, nazadnje pa 1. 1. 2007, utemeljevalo ustavnost enotnega vrednotenja nepremičnin in ni bilo dovolj argumentirano v novejših odločbah, zakaj je treba to zdaj presojati drugače, zlasti od datuma prekinitve veljavnosti 1. 1. 2008. Prav tako Zvezno finančno sodišče ni pojasnilo, v kakšnem obsegu so bili davčni zavezanci udeleženi v postopku v glavni stvari prizadeti zaradi domnevnega znatnega izkrivljanja vrednosti, kar je bistveno za začetek ustavne presoje. Torej gre za abstraktni nadzor standardov.
Strinjali pa so se, da je načeloma nesporna nujnost reforme davka na nepremičnine, vendar pa predstavlja za zakonodajalca posebno težavo prevrednotenje približno 35 milijonov zemljišč, kar zahteva večletno delo, vključno z oblikovanjem potrebne IT strukture. Potreba po dovolj dolgem prehodnem obdobju je povezana tudi z zelo skopo sodno prakso na tem področju. Poleg tega ne sme priti do prehodnega obdobja brez zaračunavanja davka, saj bi to ogrozilo financiranje občin.

6. Mnenja zainteresirane javnosti

Postopek so komentirali Zvezno združenje nemške industrije, Zvezno združenje nepremičninskega gospodarstva Nemčije, Nemška gospodarska zbornica, Centralno združenje lastnikov hiš, stanovanj in zemljišč - Haus & Grund Deutschland - in Centralno združenje nemških obrti.
Podprli so argumente Zveznega finančnega sodišča in navedli dodatne vidike, povezane z resnimi izkrivljanji vrednotenja nepremičnin zaradi preteklega neizvajanja novih vrednotenaj in neposodabljanja pravil. Izppostavili so neurejenost evidenc in umanjkanje sistema obveznega evidentiranja, pa tudi zapletenost, nepreglednosti in težke razumljivosti veljavne metodologije glavne
Dodatne pripombe so predložili Zvezni davčni svetovalci, nemško združenje davčnih svetovalcev in Zvezna sodniška zbornica; nemško združenje kmetov je komentiralo enotno vrednotenje kmetijskih in gozdnih zemljišč. Mnenja niso bila enotna, so pa menili, da je razlog za množično izkrivljanje vrednosti odločitev zakonodajalca, da naslednjo glavno ugotovitev pripravi v posebnemu zakonu, ki ga nato ni sprejel. Poleg tega Zveza davkoplačevalcev meni, da so neskladja med postopki donosa in realne vrednosti samovoljni.

7. Odločitev

Pobuda Zveznega finančnega sodišča za preveritev ustavnosti enotnega vrednotenja je dopustna.
Ni razloga za razširitev vprašanj za predhodno odločanje.
Res je, da ima zvezna vlada zakonodajno pristojnost za urejanje teh predpisov.
Vendar pa ti predpisi niso združljive s splošnim načelom enakosti.

Vezano na očitano neenako obravnavo v pobudi je treba pravila vrednotenja in zamik v izvajanju enotnega vrednotenja presojati z vidika ustavnega načela enakosti, kot ga določa člen 3(1) ustave. Ta sicer pušča zakonodajalcu širok manevrski prostor pri oblikovanju pravil vrednotenja za določanje davčne osnove, vendar pa zahteva sistem vrednotenja, ki zagotavlja realno in primerljivo vrednotenje različnih vrst obdavčljivih sredstev med seboj (1). Dejastvo, da se vrednotenje nepremičnin še vedno izvaja na datum Skladnost zakonodajalca z glavne določitve iz leta 1964, povzroča resne in obsežne neenakosti pri vrednotenju sredstev (2), za katere ni zadostne utemeljitve (3). Ali obstaja tudi pomanjkanje izvajanja v zakonu o vrednotenju za enotno vrednotenje, ne potrebuje odločitve (4). Vsekakor nezdružljivost s členom 3(1) ustave obstaja že najmanj od začetka leta 2002(5).

(Načela o uporabi splošnega načela enakosti v davčnem pravu, razvita v sodni praksi Zveznega ustavnega sodišča, zahtevajo vrednotenje, ki sloni na enakosti, tudi kar zadeva določanje davčnih osnov.
Člen 3(1) ustave zahteva, da se vsi ljudje pred zakonom obravnavajo enako. Zahteva po enakem obravnavanju bistveno enakih položajev enakega in različnem obravnavanju bistveno neenakih položajev v bistvu velja za neenaka bremena in neenake koristi. Obenem člen 3(1) ustave ne preprečuje razlikovanja, vendar pa mora to biti utemeljeno z bistvenimi razlogi, ki so združljivi s ciljem in obsegom razlike v obravnavanju. Pri tem velja brezstopenjsko načelo sorazmernosti usmerjena ustavnopravna ocena, katere vsebine in omejitve niso abstraktne, ampak se lahko določijo samo v skladu z različnimi strokovnimi področji in zadevno uredbo (glej zgoraj navedeni odstavek BVerfGE 138, 136 <180 rs 121>; 139, 285 <309 rs 70> m.w.N., stRspr).
Vezano na vsebino, ki je predmet urejanja, in na merila razlikovanja, je generalno zagotovilo enakopravne obravnave v zvezi z ustavnimi zahtevami, ki se nanašajo na vsebinski razlog za neenako obravnavanje, lahko različno glede na predmet ureditve in značilnosti razlikovanja, in se lahko giblje od omejitev samovoljnosti, do strogih zahtev glede sorazmernosti.
Načeloma morajo biti davkoplačevalci z davčnim zakonom dejansko in pravno obremenjeni enako oziroma primerljivo. Načelo enakosti zakonodajalcu pušča široko diskrecijo tako pri izbiri predmeta obdavčitve kot pri določanju davčne stopnje, vendar pa se morajo odstopanja od odločitve o bremenu, ki je bila sprejeta z izbiro predmeta obdavčitve, meriti v skladu z načelom enakosti. Zato zahtevajo poseben objektivni razlog, ki lahko upraviči razliko v obravnavanju. Zahteve za utemeljitev se povečujejo z obsegom odstopanja in njegovo pomembnostjo za porazdelitev davčnega bremena kot celote (glej BVerfGE 138, 136 <181 rs 123, 131>; 139, 285 <309 f. odstavek 72>; BVerfG, sodba Prvega senata z dne 10. aprila 2018 - 1. BvR 1236/11 - točka 105, www.bverfg.de, Jud. m.w.N.).
Za zagotovitev enakopravnega bremena za davkoplačevalce je treba izbrati davčno osnovo tako, da realno odraža davčno breme posamenzih sredstev glede na druge vrste sredstev. (vgl. BVerfGE 93, 121 <136>; 93, 165 <172 f.>; 117, 1 <33>; 139, 285 <310 Rn. 73>, stRspr). To še posebej velja, če se davek odmerja po enotni stopnji, saj neenakosti, ki izhajajo iz izračuna, ni več mogoče popraviti ali nadomestiti kasneje ob pobiranju davkov (glej BVerfGE 93, 121 <142 f.>). Da bi lahko ocenili, ali zakonska pravila o zasnovi zagotavljajo realno oceno zajetega blaga in s tem primerljivost rezultatov vrednotenja v posameznih primerih, mora zakon navesti cilj presoje, ki se zasleduje pri določanju davčnega bremena.
Pri izbiri načinov vrednotenja ustava ne zavezuje na izbiro le enega merila za določitev davčne osnove (vgl. BVerfGE 139, 285 <310 Rn. 73>). Glede na naravo in raznolikost sredstev, ki jih zajema davek, bo enako oceno vrednosti pogosto mogoče določiti le z uporabo več standardov. Pri izbiri ustrezne lestvice zakonodajalca lahko vodijo tudi premisleki o praktičnosti, ki lahko glede na število postopkov ocenjevanja, ki jih je treba zajeti, postanejo pomembnejši in s tem tudi upravičujejo obsežnejšo tipizacijo in pavšalna plačila, ob upoštevanju ustavnih omejitev. (glej BVerfGE 137, 350 <375 f. odstavek 66>; 139, 285 <313 rs 77>). Da bi zagotovili enako obdavčitev, mora tako izbrani in oblikovani sistem po splošnem mnenju zagotoviti izračun davčnega bremena na realen in primerljiv oziroma enakopraven način.
Členu 3 (1) ustave načeloma zahteva enako zasnovo enotne ocene vrednosti na celotnem območju pristojnosti nekega predpisa.
Začasna prekinitev rednega izvajanja glavnega določanja enotne vrednosti v daljšem časovnem obdobju vodi do znatne stopnje neenake obravnave zaradi neenakosti rezultatov vrednotenja. Cilj pravil vrednotenja je določiti vrednosti enot, ki so vsaj blizu tržnim vrednostim (kot je navedeno v vladnem predlogu zakona o spremembi vrednotenja iz leta 1965, BTDrucks IV/1488, str. 31). Tržna vrednost v tem sistemu je torej merilo, s katerim je treba rezultate enotne vrednosti meriti glede na naravo in obseg odstopanj, da se oceni enako obdavčitev.
Redno periodično ponavljanje glavne ugotovitve, predvideno v zakonu, je osrednjega pomena. Temelji na ideji, da so pogoji, ki določajo tržno vrednost nepremičnin, kar se da realno preslikani

v času glavne določitve. Ker se ta razmerja v času lahko spremenijo, je potrebna nova glavna določitev v rednih časovnih presledkih, ki niso preveč oddaljeni. Torej so nove ugotovitve bistvenega pomena za delovanje tega sistema vrednotenja. Dlje kot traja glavno obdobje določanja po prvotno predvidenih šestih letih, večja bodo od primera do primera in v skupnem znesku postala neskladja med dejansko tržno vrednostjo in vrednostmi enot nepremičnine na dan glavnega določanja. To je zato, ker zakon o vrednotenju (glej množilnike v oddelku 80 BewG in v zvezi s tem tabele vrednotenja v prilogah 3–8) in smernice za vrednotenje osnovnih sredstev (19. septembra 1966, BStBl I S. 890), dajejo na razpolago parametre vrednotenja vezano na merila, ki so vplivala na vrednost stavb in zemljišč na dan 1. januar 1964. Poznejše spremembe v razmerjih vrednosti, na primer v vrednosti lokacije nepremičnine zaradi sprememb v okolju, ali na primer z vključitvijo novih infrastrukturnih projektov ali zaradi starostnih razlikah stavb, se po zadnji glavni ugotovitvi ne upoštevajo. To nujno vodi do izkrivljanja vrednosti med takšnimi gospodarskimi enotami, pri katerih še vedno veljajo razmerja iz leta 1964 in zato njihova ocenjena vrednost še vedno odraža tržno vrednost in enote, pri katerih so se zgodile spremembe vrednosti, ki niso zajete v posodobitvi vrednosti, ker ustrezni dejavniki niso upoštevani v enotnem vrednotenju.

Ustavno sodišče sicer izpostavlja, da razhajanje med tržno vrednostjo in uveljavljeno enotno vrednostjo samo po sebi ni ustavno vprašljivo, vse dokler v vseh primerih vrednost enot enakomerno zaostajala za naraščajočo tržno vrednostjo. Vendar parametri enotnega vrednotenja, ki se uporabljajo v skladu z zakonom o vrednotenju, in odražajo razmerja iz leta 1964 (tako vezano na najemnine, stroške, lokacijo, zastarele množilnike itd.) ne morejo odražati teh sprememb vrednosti skozi čas , če je vrednotenje povezano z prvotnim datumom glavnega določanja, to je 1. januar 1964. Navedeno nujno vodi do resnih razlik v enaki obravnavi. Ne argumenti o izogibu prekomernega administrativnega bremena, ne argumenti o poenostavitvah skozi posplošenje, pa tudi ne argumenti o nizkih zneskih davka na nepremičnine ne morejo upravičiti takega neenakega vrednotenja. Posebej ker se kaže, da do neenake obravnave ne prihaja le v specifičnih posameznih primerih ampak sistemsko. Torej je neenaka obravnava neločljiva posledica sistema, in je tako obsežna, da zahteva strogo merjenje njene skladnosti s členom 3(1) ustave.

Na presojo ne more vplivati niti legitimen interes zakonodajalca, da se izogne zahtevnemu in obsežnemu administrativnemu bremenu vrednotenja, kot se je to izkazalo v ciklu vrednotenja na leto 1964. Zakonodajalec ima sicer pri oblikovanju pravil za določanje davčne osnove široko polje diskrecije in pri tem tudi pravico zasledovati načelo praktičnosti, ki se lahko odrazi v poenostavljenih postopkih. To velja za vse množične postopke. Zakonodajalec torej lahko s ciljem obvladovanja da prednost poenostavitvam namesto natančnosti določanja davčne osnove. Mora pa zagotoviti, da tudi v takem primeru vrednotenje odraža realna razlikovanja pri določanju davčne obveznosti različnim sredstvom. Merjeno na ta pravila distorzij vrednosti, ki so posledica zamika izvajanja prevrednotenja, ni mogoče obvarovati očitka neustavnosti. Poleg tega je razumeti, da z neizvajanjem novega vrednotenja zakonodajalec ni sledil prej navedenemu cilju ampak je nekritično suspendiral standard, ki bi omogočil realno vrednotenje.

Sodišče poudarja, da kadar zakonske določbe kršijo načelo enakosti obravnave, niti argument o administrativnih poenostavitvah nit argument o ugodnejšem razmerju med stroški in izplenom, ne more upravičiti tega stanja.

Prav tako takega stanja ne opravičuje zasledovanje cilja tipizacije in generalizacije vrednotenja. Niti takega stanja ne opravičujejo praviloma nizki zneski davka, tudi v povezavi z dejstvom, da davek na nepremičnine prispeva znatna sredstva za delovanje občin in je njihov pomembni prihodek.

Davčni uradi sicer lahko v postopku določanja davčne obveznosti, če imajo na razpolagi informacije, pri določanju davčne osnove upoštevajo bolj ažurne podatke o lastnostih nepremičnin. Vendar so zavezane upoštevanju vrednosti iz leta 1964, zato bistvenih popravkov skozi ta posotpek ne morejo izvesti.

Poleg tega v obstoječem sistemu davka na nepremičnine občine preko izravnalnega faktorja določijo znesek davka. Vendar linearen in splošen pristop (vse nepremičnine enako) onemogoča kakršna koli prilagajanja osnovnih vrednosti in s tem odpravljanja distorzij glede na realne vrednosti.
Sodišče meni, da je ustavna pobuda dobro argumentirana in upravičena.
Sodišče ugotavlja, da veljavni sistem vrednotenja, tako zaradi zastarelih meril kot zaradi neizvajanja rednega vrednotenja ne zadosti ustavnim standardom. Distorzije segaje v celoten sistem in zahtevajo prenovo. Sodišče ocenjuje, da je sistem neustaven najmanj od začetka leta 2002, saj do tega datuma določbe Zakona o vrednotenju še niso bile predmet ustavne presoje vezano na člen 3(1) ustave.
Nesprejemljive distorzije v ocenjenih vrednostih celo znotraj iste kategorije sredstev zadostujejo same po sebi za odločitev, da je ureditev neustavna. Kršenje določbe 3(1) ustave ne pomeni, da so pravila vrednotenja prazna ampak pomenijo njihovo neskladnost z ustavo.
Kadar ima zakonodajalec možnost uveljaviti drugačno rešitev, kar je pogosto pri kršenju načela enakosti, neskladnost z ustavo vodi do razveljavitve take zakonodaje. V takih primerih ustavno sodišče zahteva od zakonodajalca, da retroaktivno uredi pravila skladno z ustavo od datuma, določenega s strani ustavnega sodišča. Ustavno sodišče lahko določi tudi skrajni rok za izvedbo naložene zakonske spremembe. Če sodišče tega ne stori, kot je v tem primeru, določi, da je mogoče tudi neustavne podlage še uporabljati, vendar z omejitvami v pritožbenih postopkih. Seveda se posledično vse še odprte zadeve zaustavijo.
Zakonodajalec ima različne možnosti za popravo neustavnosti. Od popravka določb v zakonu, za katerega je ustavno sodišče ugotovilo neustavnost rešitev, do priprave popolnoma nove ureditve.
Ustavno sodišče je odločilo, da mora zakonodajalec zadevo sanirati najkasneje do 31. decembra 2019.
Odločilo je tudi, da je mogoče sporne določbe o standardnem vrednotenju uporabljati do 31. decembra 2019 in dodatno za naslednjih pet let po razglasitvi nove pravne podlage, ki mora biti uveljavljena do 31. decembra 2019, vendar ne dalj kot do 31. decembra 2024. Tako odločitev je podprlo z razlogom zasledovanja cilja zagotavljanja stabilnega financiranja in proračunskega načrtovanja ter zagotovitve časa za dokončanje postopkov ocenjevanja vrednosti za davčne namene na novih osnovah.
Nadaljnja uporaba standardov, ki so priznani kot protiustavni, je v prihodnje upravičena tudi za omejeno obdobje, saj bi v nasprotnem primeru obstajalo resno tveganje, da bi številne občine ostale brez dohodka iz davka na nepremičnine in zašle v resne proračunske težave. Davek na nepremičnine je za občine precejšnjega finančnega pomena. Z letnim prihodkom od 13 milijard do 14 milijard evrov v zadnjih letih predstavlja njihov tretji največji vir davka po obdavčitvi podjetij in deležu davka od dohodka občine. (Zvezno ministrstvo za finance, zbiranje podatkov o davčni politiki, izdaja 2016/2017, str. 15; Zvezni statistični urad, trgovinska serija 14 serija 10.1 2016, str. 9). Za občine je izredno pomemben tudi davek na nepremičnine, saj so njihovi prihodki neodvisni od gospodarskih razmer in imajo občine pravico do dviga davka.
Če nadaljevanje uporabe standardov v vmesnem obdobju ne bi bilo odločeno, ne bi bilo mogoče izdajati novih odločb o enotni vrednosti. Tudi nadaljnje obračunavanje davkov na nepremičnine na podlagi enotnih vrednosti, ki temeljijo na protiustavnih normah, bi bilo onemogočeno. Zato bi neuporabnost pravil o enotnem vrednotenju vplivala na celotno področje davka na nepremičnine. Nenazadnje tudi za same davčne zavezance, ki ne bi imeli pravil za nadzor.
Možnost nadaljevanja začasne uporabe neustavnih pravil je določena le do izteka roka za sprejem nove zakonodaje, to je do 31. decembra 2019. Glede na že pretirano trajanje nezdružljivosti pravil o enotni presoji s členom 3(1) temeljnega zakona ni utemeljitve za odločitev o nadaljevanju pravil za nedoločen čas, tudi po 31. decembru 2019, oziroma do dejanskega roka uveljavitve nove uredbe, če zakonodajalec ne bo uspel slediti naloženim rokom. Vendar je treba za začetek uporabe novih vrednosti vložiti še veliko dela, vključno s

pripravo nove IT podpore, zato se zakonodajalcu določi kot skrajni rok začetka uporabe novih vrednosti 31. december 2024.
Upoštevaje nenavadno dolgo prehodno obdobje, se po izteku tega roka na podlagi neustavnega vrednotenja ne sme več odmeriti nobena davčna obveznost.

Priloga:
Standardi, ki so bili predmet postopka:
Oddelek 19 Določitev enotne vrednosti
(1) Enotne vrednosti so določene za kmetijske in gozdne obrate (oddelki 33, 48a in 51a), za zemljišča (oddelka 68 in 70) in za kmetijska zemljišča (oddelek 99) (oddelek 1(1) (1) davčnega zakonika).
(2) (razveljavljeno)
(3) V obvestilu o prijavi (oddelek 179 davčnega zakonika) se morajo ugotoviti tudi:
1. podatek o vrsti gospodarskega subjekta;
(a) v primeru zemljišča tudi o vrsti zemljišča (oddelki 72, 74 in 75);
(b) v primeru poslovne lastnine, ki pripada poslovnemu subjektu, tudi o gospodarskem podjetju;
2. o pripisu gospodarske enote in, v primeru več strank, o višini njihovih deležev.
(4) Ugotovitve iz odstavkov 1 in 3 se ugotovijo le, če in v obsegu, ki so pomembni za obdavčitev.
Oddelek 20 Določitev enotne vrednosti
Enotne vrednosti se določijo v skladu z določbami tega oddelka. Člen 163 davčnega zakonika se ne uporablja pri določanju enotnih vrednosti; to ne velja za prehodne ureditve, ki jih je sprejel najvišji davčni organ države v soglasju z najvišjimi davčnimi organi zveznih dežel.
§ 21 Glavna ugotovitev
1. Enotne vrednosti se na splošno določijo v presledkih šest let (glavna ugotovitev).
2. Glavna ugotovitev temelji na okoliščinah na začetku koledarskega leta (glavni datum določitve).
Določbe iz oddelkov 35(2) in oddelkov 54 in 59 o uporabi drugega datuma še vedno niso v veljavi.
Poglavje 22 Posodobitve
(1) Enotna vrednost se ponovno izračuna (posodobitev vrednosti), če je vrednost, določena v nemški marki, zaokrožena na sto nemških mark, v začetku koledarskega leta, od ustrezne vrednosti zadnjega datuma določitve višja za več kot desetino, vendar vsaj za 5.000 nemških mark ali za več kot 100.000 nemških mark oz. nižja za več kot desetino , vendar vsaj za 500 nemških mark ali za več kot 5.000 nemških mark.
(2) Nova ugotovitev o vrsti ali pripisu predmeta se določi (oddelek 19(3) št. 1 in 2), če odstopa od zadnje ugotovitve in je pomembna za obdavčitev.
(3) Posodobitev iz odstavka 1 ali odstavka 2 se prav tako izvede, da se odpravi napaka zadnje ugotovitve. Ustrezno je treba uporabiti oddelek 176 davčnega zakonika. Vendar se to uporablja samo za datume določitve pred izločitvijo ustrezne odločbe zveznega vrhovnega sodišča.
(4) Posodobitev se izvede, če davčni urad ugotovi, da so za to izpolnjeni pogoji. Ob upoštevanju oddelka 27 posodobitev temelji na okoliščinah glede na datum posodobitve. Datum posodobitve je:
1. v primeru spremembe dejanskih okoliščin začetek koledarskega leta po spremembi;
2. v primerih iz odstavka 3, začetek koledarskega leta, v katerem finančni urad ugotovi napako, vendar v primeru povečanja enotne vrednosti začetek koledarskega leta, v katerem je izjava izdana.
Določbe iz oddelkov 35(2) in oddelkov 54 in 59 o uporabi drugega datuma še vedno ne veljajo.
§ 23 Nadaljnja določitev
1. Za objekte, za katere je treba določiti enotno vrednost, se le-ta določi za nazaj (naknadno določitev), če je po datumu glavnega določanja (oddelek 21(2)):
1. gospodarska enota je na novo ustvarjena;
2. gospodarska enota prvič postane predmet obdavčitve.
3. (razveljavitev)
(2) Ob upoštevanju oddelka 27 mora biti nadaljnja določitev utemeljena na okoliščinah v času te določitve. V primerih iz odstavka 1(1) je datum določitve začetek koledarskega leta po oblikovanju objekta in v primerih iz odstavka 1(2) začetek koledarskega leta, v katerem se enotna vrednost prvič uporablja pri obdavčevanju. Določbe iz oddelkov 35(2) in oddelkov 54 in 59 o uporabi drugega datuma še vedno ne veljajo.
§ 27 Razmerja vrednosti za posodobitve in nadaljnja določanja

Pri posodobitvah in naslednji določitvi enotne vrednosti za nepremičnine, se razmerja vrednosti upoštevajo na glavni datum določitve.

§ 76 Vrednotenje

(1) Ob upoštevanju odstavka 3 se vrednost nepremičnine določi s postopkom vrednosti donosa (oddelki 78 do 82) za:

1. najemniške stanovanjske nepremičnine,
2. poslovne nepremičnine,
3. zemljišča za mešano rabo,
4. enodružinske hiše,
5. dvodružinske hiše.

(2) Za druga zazidane zemljišča se vrednost določi s metodo realne (stroškovne) vrednosti (oddelki 83 do 90).

(3) metoda realne (stroškovne) vrednosti se uporablja z odstopom od 1. odstavka:

1. v primeru enodružinskih in dvodružinskih hiš, ki se bistveno razlikujejo od enodružinskih in dvodružinskih hiš, ki jih je treba v skladu z odstavkom 1 oceniti po njihovi posebni zasnovi ali opremi;
2. v primeru takšnih skupin poslovnih nepremičnin in v takih posameznih primerih zazidanih zemljišč, za katere ni mogoče določiti niti letne bruto najemnine niti običajne najemnine, ocenjene v skladu z oddelkom 79(2);
3. pri zemljiščih s pomožnimi objekti in zemljiščih s stavbami v eni vrsti ali konstrukciji, za katerega ni določen množilnik (oddelek 80) v prilogah 3 do 8.

§ 79 Letna bruto najemnina

(5) V primeru posodobitev in nadaljnjih določitev se razmerja vrednosti na glavni datum določitve uporabljajo za znesek najemnine.

§ 93 Stanovanjsko in delno lastništvo

(1) Vsako lastniško stanovanje in delno lastništvo tvorita gospodarsko enoto. Za določitev vrste nepremičnine (oddelek 75) je odločilna uporaba dela stavbe, ki se nanaša na stanovanjsko nepremičnino in delno lastništvo. Določbe odstavkov 76 do 91 se uporabljajo, razen če je v odstavkih 2 in 3 drugače navedeno.