

Izvedba načela zaslišanja stranke ter materialne resnice v davčnih inšpekcijskih postopkih

Dr. Erik Kerševan, vrhovni sodnik

Inšpekcijski nadzor je nadzor nad izvajanjem oziroma spoštovanjem zakonov in drugih predpisov – torej, ali se naslovniki javnopravnih norm po njih ravnaajo.

Najbolj klasični primer oblastvenega javnopravnega postopka, ki zahteva tudi spoštovanje temeljnih ustavnih in splošnih pravnih garancij.

Sodobni cilji inšpekcijskih postopkov



Sodobna načela inšpekcijskih postopkov (npr. »Hampton principles« v UK) poudarjajo širšo družbeno in gospodarsko vlogo odločanja inšpekcijskih organov, ne le doseganje (golega) spoštovanja pravnih norm:

- pomembno je doseganje zakonodajnih ciljev s čim manj obremenitve gospodarstva/pomen spodbujanja gospodarskega razvoja je del organizacijske kulture nadzorstvenih organov;
- navedeno NE pomeni opuščanja sankcij in zgolj »mehko« upravljanje, temveč morajo biti sankcije učinkovite in tudi sorazmerne gospodarski koristi, ki jo nekdo ima od kršenja predpisov;
- na davčnem področju to pomeni, da je cilj delovanja davčnih organov, da pomagajo zavezancu plačati davek, torej pravilno in zakonito izpolniti svoje obveznosti – kar velja tudi za inšpekcijski postopek.

139. člen ZDavP-2

Uradna oseba, ki opravlja davčni inšpekcijski nadzor, mora zavezanca za davek pred začetkom davčnega inšpekcijskega nadzora poučiti o pravici zavezanca za davek, da je prisoten pri davčnem inšpekcijskem nadzoru in, da je tekoče obveščen o pomembnih dejstvih in dokazih v inšpekcijskem nadzoru ter med postopkom, razen če to onemogoča potek ali namen davčnega inšpekcijskega nadzora, obveščati zavezanca za davek o pomembnih dejstvih in dokazih in vse to navesti v zapisnik.

9. člen ZUP

Preden se izda odločba, je treba dati stranki možnost, da se izjavi o vseh dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za odločbo (zaslišanje stranke).

Če so v postopku udeležene stranke z nasprotujočimi interesi, mora imeti vsaka stranka možnost, da se izjavi o zahtevkih in navedbah stranke z nasprotnim interesom.

Organ svoje odločbe ne sme opreti na dejstva, glede katerih vsem strankam ni bila dana možnost, da se o njih izjavijo, razen v primerih, določenih z zakonom.

Načelo zaslišanja v sodni praksi

Ne glede na specialno ureditev, v vsakem posebnem upravnem postopku udeležencem zagotovljena ustavna procesna jamstva, med katerimi je tudi pravica do enakega varstva pravic (22. člen Ustave), ki je v upravnem postopku uveljavljena z določbo 9. člena ZUP. Glede na navedeno mora davčni organ v vseh postopkih po ZDavP-2, kadar odloča o pravicah, obveznostih ali pravnih koristih stranke, ob uporabi načela zaslišanja stranke iz 9. člena ZUP stranki dati možnost, da se izjavi o vseh dejstvih in okoliščinah, ki so pomembne za odločbo. Za zagotovitev učinkovite pravice do izjave pa je ključno, da je stranka, ki se znajde v davčnem postopku, vnaprej seznanjena s svojimi pravicami in obveznostmi.

VSRS Sklep X Ips 465/2014 z dne 29. 9. 2016

Načelo zaslišanja - II



Po presoji Vrhovnega sodišča sta pravica do izjave (9. člen ZUP) in do enakega varstva pravic (22. člen URS) v primeru, ko revidentka ni stranka postopka pri pravni osebi in v tistem postopku ni imela možnosti seznanitve z neposrednimi dokazi, zagotovljeni le v primeru, da ima zavezanka (revidentka) možnost dokazovati nepravilnost zapisnika oziroma neresničnost dejstev, ki izhajajo iz izjav oziroma drugih ugotovitev, podanih na zapisnik.

VSRS Sklep X Ips 287/2014 z dne 15. 7. 2015

Načelo zaslišanja - III



ZUP od upravnega organa ne terja, da stranko o uspehu dokazovanja (o svoji dokazni oceni) vselej seznanja po uradni dolžnosti pred izdajo odločbe, temveč mora stranki omogočiti, da se s tem seznani oziroma o tem izreče. To predpostavlja aktivno ravnanje stranke (prosilca) za uresničitev svoje možnosti, pri čemer pa mora upravni organ paziti, da ji njena morebitna neukost oziroma nevednost pri uresničevanju te pravice ne bo v škodo (7. člen ZUP). Če bi prosilec tako seznaničitev zahteval, ga je tožena stranka torej dolžna seznaničiti z dokazno oceno, to je z uspehom dokazovanja, saj mu nenazadnje to omogoča tudi eventualno predložitev še drugih dokazov.

VSRS Sklep I Up 262/2017 z dne 18. 1. 2018



5. člen ZDavP-2

(1) Davčni organ je dolžan ugotoviti vsa dejstva, ki so pomembna za sprejem zakonite in pravilne odločitve, pri čemer je dolžan z enako skrbnostjo ugotoviti tudi tista dejstva, ki so v korist zavezanca za davek, če ni s tem zakonom drugače določeno. Na podlagi verjetno izkazanih dejstev lahko odloči le, če tako določa ta zakon ali zakon o obdavčenju.

(2) Predmet obdavčitve in okoliščine ter dejstva, ki so bistveni za obdavčenje, se vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini.



Če drugostopenjski organ odločbo odpravi, odpravljena odločba nima več nobenih pravnih učinkov, prvostopenjski organ pa je v ponovnem postopku vezan le na navodila drugostopenjskega organa, glede česa je treba dopolniti postopek, sicer pa mora odločiti v skladu z načelom zakonitosti in materialne resnice. Če torej prvostopenjski davčni organ v ponovljenem postopku ugotovi drugačno dejansko stanje, mora sprejeti tudi drugačno pravno odločitev, ki je lahko tudi v škodo davčnega zavezanca. To torej pomeni, da če je prvostopenjski upravni organ v prvotnem postopku (napačno) napravil oceno davčne osnove, da to ne pomeni, da bo tudi v ponovljenem postopku davčna obveznost zavezanca ugotovljena na isti način.



Odločanje na podlagi verjetno izkazanih dejstev je dopustno samo, če tako določa ta zakon ali zakon o obdavčenju (prvi odstavek 5. člena ZDavP-2). Zato v 68. členu ZDavP-2 navedena verjetnost (davčne osnove) ni pravna v smislu dopustnega ugotavljanja višine davčne osnove na podlagi verjetno ugotovljenih dejstev in ne pomeni podlage za uporabo nižjega dokaznega standarda. Davčni organ mora ta dejstva ugotoviti z gotovostjo in le nanje sme opreti oceno davčne osnove. Ker pa mu po naravi stvari niso dosegljive vse potrebne informacije iz premoženjske sfere davčnega zavezanca - prav zato ima slednji možnost dokazovanja, da je davčna osnova nižja -, je s cenitvijo določena davčna osnova v ekonomskem smislu lahko zgolj verjetna. To pomeni, da se približa svoji resnični, pravi višini oziroma vrednosti.

VSRS Sklep X Ips 76/2017 z dne 10. 10. 2018.



Hvala za pozornost.