

Zastaranje v davčnem pravu

- Institut zastaranja predstavlja utelešenje več ustavnih načel, predvsem pa načela pravne države (2. člen URS), ki je univerzalno načelo, ki velja za vsa pravna področja.
- Načelo pravne države ima več podnačel, institut zastaranja bi lahko pri tem primarno umestili med izraz podnačel pravne varnosti in varstva zaupanja v pravo - in sicer iz procesnopравnih razlogov slabljenja dokazov s potekom časa in tudi iz razloga stabilnosti pravnega sistema
- Zastaranje je zgodovinsko uveljavljen ter predvsem na področju kazenskega in civilnega prava dobro teoretično razdelan institut.
- Na področju davčnega prava v slovenski pravni doktrini o zastaranju ni mnogo literature ali razprav na to temo.

Razlogi za zastaranje

V davčnem pravu najdemo za zastaranje naslednje razloge in cilje, ki naj jih zastaranje doseže (le-ti pa se v veliki meri pokrivajo z zasebnim pravom):

- zaščita davčnega dolžnika pred nevarnostjo pomanjkanja dokazov zaradi poteka časa, varovanje svobode disponiranja davčnega zavezanca,
- fiskus naj zaradi zagotavljanja jasnih odnosov svoje zahteve uveljavlja v primernem (kratkem) času,
- razbremenitev sodišč in državne uprave, uresničitev načela ažurnosti oz. sodobnosti, političnoekonomska funkcija, udejanjanje pravne varnosti in pravnega miru.

Zakonska ureditev zastaranja

- V slovenski zakonodaji z davčnega področja je zastaranje urejeno v ZDavP-2, pri čemer pa je davčnopravno zastaranje kljub temu dejansko institut materialnega prava.
- Prvi odstavek 125. člena določa, da **pravica do odmere davka** (relativno) zastara v petih letih od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati, obračunati, odtegniti in odmeriti.
- Zakon ne opredeljuje pravnih posledic zastaranja, vendar je treba šteti, da z nastopom zastaranja pravice do odmere davčne obveznosti preneha sama davčna obveznost.
- Dejansko ne zastara pravica države do odmere davka kot nekakšna procesna pravica oziroma pravica procesnega prava, temveč zastara (in to na način, da preneha) sama davčna obveznost davčnega zavezanca.

- V tretjem odstavku 125. člena ZDavP-2 nadalje določa, da **pravica do izterjave davka** (relativno) zastara v petih letih od dneva, ko bi ga bilo treba plačati.
- Tudi v tem primeru je šteti, da s potekom relativnega zastaranja pravice do izterjave davka dejansko ugasne sama davčna obveznost.

Pretrganje zastaranja

- 126. člen ZDavP-2 določa, da tek zastaranja pravice do odmere davka pretrga vsako uradno dejanje davčnega organa z namenom odmere davka in o katerem je zavezanec za davek obveščen.
- 126. člen ZDavP-2 tudi določa, da tek zastaranja pravice do izterjave davka pretrga vsako uradno dejanje davčnega organa z namenom davčne izvršbe in o katerem je bil dolžnik obveščen.
- Podaljšljivost petletnega zastaralnega roka je posledica njegove relativnosti.
- Po pretrganju začne zastaranje znova teči in čas, ki je pretekel pred pretrganjem, se ne šteje v zastaralni rok, ki ga določa ta zakon, kar je posledica močno izraženega javnega interesa v davčnem pravu.

Zadržanje zastaranja

- Peti odstavek 126. člena ZDavP-2 določa, da se zastaranje pravice do izterjave zadrži za čas, ko davčni organ zaradi zakonskih razlogov ali teka sodnih postopkov ne more opraviti davčne izvršbe.
- Čas, ki je pretekel pred zadržanjem, se všeteje v zastaralni rok, ki ga določa ta zakon.

Absolutni zastaralni rok

- Šesti odstavek 126. člena ZDavP-2 določa, da ne glede na določbe o zastaranju pravice do odmere in izterjave davčna obveznost preneha, tj. absolutno zastara, ko poteče deset let od dneva, ko je prvič začela teči (razen če je bilo zastaranje pravice do izterjave zadržano, v tem primeru se čas zadržanja ne šteje v čas zastaralnega roka).
- Pri odmeri davka je to vezano na dan, ko je bilo treba davek obračunati, odtegniti itd., medtem ko je to pri prisilni izterjavi čas, ko bi bilo treba davek plačati, kar pa v praksi pomeni različne časovne trenutke.
- Iz zgoraj navedenega je moč razbrati eno ključnih posledic zastaranja v davčnem pravu, to je njegovo prekluzivnost.

Nujnost poznavanja ostalih določb ZDavP-2 in materialnih davčnih predpisov

- Za uporabo instituta zastaranja v konkretnih primerih ne zadostuje samo aplikacija določil ZDavP-2 o zastaranju.
- Za izračun zastaranja pravice do odmere davka je treba ugotoviti, kdaj je treba posamezen davek napovedati, obračunati, odtegniti in odmeriti.
- Zakonska določila, ki urejajo to vprašanje, so raztresena, delno na več mestih v ZDavP-2, delno pa v posameznih materialnopravnih davčnih zakonih.
- Poleg tega so tako ugotovljeni časovni trenutki, ko zastaranje odmere začne teči, zelo heterogeni, kar po sami naravi stvari davčnim organom otežuje upravljanje takih davčnih terjatev, davčnim zavezancem pa ugotavljanje, ali je njihova obveznost morebiti zastarala.

Interna navodila FURS

- Finančna uprava Republike Slovenije oz. njen Generalni (nekdaj davčni) urad glede vprašanja zastaranja davčnim uradom podaja navodila in pojasnila.
- Narava takih pojasnil je glede na 13. člen ZDavP-2 jasna: navodila in pojasnila, ki jih v zvezi z izvajanjem predpisov z delovnega področja davčnega organa izda predstojnik ali predstojnica Finančne uprave Republike Slovenije, niso pravni vir, so pa uslužbenci Finančne uprave vezani na navodila in pojasnila, ki jih izdaja predstojnik.
- Analiza teh konkretnih pojasnil oziroma navodil, kaže, da je pri postopanju davčnih organov prve in druge stopnje v praksi očitno kar nekaj vprašanj glede zastaranja in da se navodila, ki jih tako dajejo predstojniki glede istih vprašanj, v času (popolnoma) spreminjajo (seveda s tendenco v »breme« zavezancev).
- Navedeno postopanje je vprašljivo in sporno zaradi ustvarjanja pravne nevarnosti in pravne nestabilnosti, predvsem pa se je izkazalo, da vse identificirane spremembe predstavljajo strožje tolmačenje z vidika davčnega zavezanca, nikoli obratno.
- Tako tudi ni moč govoriti o jasnosti in določnosti zakonodaje (*lex certa*), če je že pri tako nespornem pravnem institutu, kot je zastaranje, toliko negotovosti, vprašanj in predvsem skozi čas diametralno nasprotnih odločitev.

- *Tako je npr. sprva veljalo, da absolutno zastaranje pravice do izterjave v primeru obveznosti, ki so bile naknadno ugotovljene v davčnem nadzoru, teče od izteka roka za plačilo davka (torej od tedaj, ko bi zavezanec moral pravilno obračunati in plačati davek). To je bilo s pojasnilom z opr. št. 4291-50/2008 z dne 21. 5. 2010 izrecno spremenjeno v nasprotno, namreč da ta rok teče šele od izvršljivosti v postopku davčnega nadzora izdane odločbe.*
- *Nadalje je včasih veljalo, da se glede začetka roka za zastaranje pravice do izterjave uporabi stari zakon (ZDavP ali ZDavp-1), nato pa je bilo to s pojasnilom z opr. št. 4291-50/2008 z dne 21. 5. 2010 izrecno spremenjeno v nasprotno, namreč da se uporabi ZDavP-2.*

- *Poleg tega je nekdanj veljalo, da kadar je zoper izdano odločbo vloženo pravno sredstvo, zastaranje pravice do izterjave začne teči že z izvršljivostjo prve odmerne odločbe; to je bilo s pojasnilom z opr. št. 007-65/2014 z dne 13. 5. 2014 izrecno spremenjeno v nasprotno, namreč da zastaranje v takih primerih začne teči šele z izvršljivostjo odločbe, izdane v ponovnem postopku.*
- *In ne nazadnje, glede vprašanja o pretrganju zastaranja pravice do izterjave s pošiljanjem obvestil o neplačanem davku je včasih veljalo, da tako obvestilo zastaranja izterjave ne pretrga – to je bilo ravno tako s pojasnilom z opr. št. 4292-139/2007 spremenjeno v ravno nasprotno.*

Analiza sodne prakse

- Davčni postopek kot poseben upravni postopek se po izčrpanju pravnih sredstev pred davčnimi organi prve in druge stopnje nadaljuje na Upravnem sodišču v upravnem sporu in nato tudi z izrednimi pravnimi sredstvi na Vrhovnem sodišču (ter nato eventualno še na Ustavnem sodišču Republike Slovenije), po izvršljivosti odmernih odločb pa delno tudi na civilnih sodiščih, ki so delno pristojna za postopek izvršbe v davčnih zadevah.
- Sodna praksa upravnega in/ali vrhovnega sodišča kaže, da je bilo glede na relativno številne zakonske spremembe vezano na institut zastaranja skozi novele ZDavP, ZDavP-1 in ZDav-2 precej sporov vezanih na vprašanje, kateri zakon je merodajen za posamezno zadevo, kar je predvsem povezano z odsotnostjo ustreznih zakonskih prehodnih določb v omenjenih novelah.

- *Sodna praksa Upravnega sodišča in upravnega oddelka Vrhovnega sodišča je enotna, in sicer, da je zastaranje urejeno v delu zakona, ki ureja davčni postopek, določbe o zastaranju pa da niso take narave, da poznejših sprememb v postopku davčne izvršbe v takšnih primerih ne bi bilo mogoče uporabiti.*
- Pri tem se je to v sodni praksi nanašalo tako na zastaranje pravice do izterjave davkov, zastaranje pravice do odmere davkov, kot tudi na uporabo 126.a člena ZDavP-2.
- Takšno stališče je sporno saj očitno zanemari dejstvo, da je zastaranje institut materialnega prava, oziroma posledico le-tega - da je zaradi prepovedi retroaktivnosti treba posamezna pravna razmerja glede materialnopravnih določb presojati po zakonih, ki so veljali v trenutku nastanka teh razmerij.
- Gornjemu stališču pritrjuje tudi tuja sodna praksa.

- Poleg tega pa do takšnega tolmačenja sploh ne bi smelo priti v primerih, ki so v škodo oziroma v breme davčnemu zavezancu, temveč bi bilo tako kot na drugih področjih javnega, predvsem pa kaznovalnega prava (kjer je uporaba milejšega zakona tudi vezano na vprašanje zastaranja ustavljena praksa, potrjena tudi na Vrhovnem sodišču), kvečjemu treba uporabiti pravilo *lex mitior*.
- Četudi v davčnem pravu takšnega eksplicitnega pravnega pravila ne zasledimo, lahko do enakega zaključka pridemo tudi z dosledno in pravilno uporabo načela varstva koristi strank.

- Nasprotno pa je spoznalo Višje sodišče v Ljubljani (v zadevi opr. št. II Ip 132/2013, ki jo je obravnaval oddelek za izvršilno sodstvo torej v biti civilnopravni oddelek), rezoniralo, da se določena določila ZDavP-2 (ki velja od 30. 12. 2009) ne more aplicirati na zadeve, ki še niso končane, saj so določbe o zastaranju materialnopravne, ne procesnopravne narave, kar pomeni, da se lahko uporabljajo le za razmerja, nastala po uveljavitvi novele ZDavP-2.
- V časovno kasnejši sodbi Vrhovnega sodišča z opr. št. X Ips 34/2014 (sodba upravnega oddelka), se je Vrhovno sodišče glede cit. sklepa Višjega sodišča v Ljubljani z opr. št. II Ip 132/2013 izrecno obregnilo ob to, da stališče Višjega sodišča v Ljubljani iz cit. sklepa Vrhovnega sodišča ne zavezuje, saj da na Vrhovnem sodišču ni bilo preizkušeno.
- Analiza sodne prakse tudi pokaže, da je večina javno dostopnih sodnih odločb na temo zastaranja v davčnem pravu, v škodo davčnih zavezancev.

Posebej pereče določbe ZDavP-2

- Nekateri procesni instituti zastaranje kot pomemben institut, ki zagotavlja pravno varnost, relativizirajo oziroma izvotljujejo. Predvsem gre za institut odmere davka od nenapovedanih dohodkov (t. i. cenitev davčne osnove), ki se po današnji ureditvi bistveno razlikuje od prej veljavne ureditve cenitve davčne osnove, in sicer predvsem glede obdobja, za katero se lahko uvede postopek odmere davka od nenapovedanih dohodkov.
- Pri tem zakon določa, da se zadeve po petem odstavku 68. člena dotedanjega ZDavP-2, glede katerih je postopek ob začetku uporabe ZDavP-2G v teku pred davčnim organom ali sodiščem, končajo po do tedaj veljavnem 68. členu ZDavP-2.
- **Vendar pa davčni organi v praksi v inšpekcijske postopke in nato izdane odmerne odločbe zajamejo tudi dohodke, pri katerih je pravica do odmere davka ob uveljavitvi 68.a člena ZDavP-2 že zastarala.**
- Tudi v primerih, ko pa do uveljavitve ZDavP-2G davčne obveznosti še niso zastarale, zakonska ureditev, ki za naprej poslabšuje pravni položaj davčnih zavezancev s tem, da dejansko podaljšuje zastaralne roke, posega v načelo varstva zaupanja v pravo kot eno od podnačel pravne države (2. člen URS).

- Drugi takšen institut je 126.a člen ZDavP-2, ki določa, da ne glede na določila o absolutnem zastaranju davčna obveznost razen zamudnih obresti ne preneha, če je davčni dolg zavarovan s hipoteko in če je pred potekom zastaranja pravice do izterjave vložen predlog za izvršbo na nepremičnino.
- Takšna davčna obveznost preneha šele s poplačilom iz prodaje nepremičnine v izvršilnem postopku. To določilo pomeni odstop od splošnih pravil zastaranja, saj davčnemu organu zagotavlja tudi po nastopu zastaranja pravice do izterjave možnost izterjave in s tem plačila davčnega dolga.

Zaključek

- **Zastaranje v slovenskem davčnem pravu ni dovolj jasno urejeno.**
-
- **V praksi davčnih organov se pri uporabi instituta zastaranja tudi zaradi nezadostitve načelu *lex certa* in zaradi pomanjkanja strokovne literature kot osnove za pravilno tolmačenje pravnih pravil pojavljajo težave.**
-
- **Zastaranje bi bilo treba v slovenskem davčnem pravu urediti drugače.**

Tako bi kazalo:

- - odpraviti dvodelbo na zastaranje odmere in zastaranje izterjave;
- - odpraviti relativne zastaralne roke in obdržati le absolutni zastaralni rok;
- - zastaralni rok skrajšati.