

INSTITUT POROŠTVA V DAVČNEM POSTOPKU

dr. Marjan Špilar¹

1. Uvod
2. Splošno o institutu poroštva
3. Poroštvo v davčnem postopku
 - 3.1 Namen in pravna podlaga
 - 3.2 Oblike poroštva
 - 3.3 Davčni postopek pri poroštvu
4. Sklep

1. Uvod

Davčni postopek določa specifična pravila, po katerih morajo ravnati davčni organi, kadar odločajo o obveznostih in pravicah zavezancev in drugih strank v postopku pobiranja davkov. Gre za zelo občutljiv mehanizem procesnih pravic in dolžnosti davčnega organa in davčnega zavezanca, saj ureja področje, ki je še posebej občutljivo z vidika zagotavljanja enakosti strank v postopku².

V davčnih postopkih je zelo pomembno razumevanje primarne in subsidiarne rabe davčnih in drugih predpisov, saj gre v teh zadevah za t. i. »večdimenzionalno« razmerje med zakoni in potrebo po upoštevanju pravila »lex specialis derogat legi generali«.

Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2)³, s katerim je določen vsebinski in pojmovni okvir našega postopkovnega davčnega sistema vsebuje nekatera temeljna načela, ki so se oblikovala iz sodne prakse in teorije. Ta načela postavljajo dopusten okvir poseganja davčnega organa v premoženjsko sfero zavezanca in se v davčnem postopku uporabljajo kot posebna načela skupaj z načeli Zakona o splošnem upravnem postopku (ZUP)⁴.

Načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja davčnih obveznosti je zavezujoče za vse zavezance, ter pomeni osnovno odgovornost strank v davčnih postopkih. Zoper zavezanca, ki obveznosti ne izpolni na predpisan način, davčni organ uvede izvršbo ter druge predpisane sankcije in ukrepe (zamudne obresti, stroške, kaznovalne ukrepe).

V okviru postopka davčne izvršbe, ki ga davčni organ uvede (ex offa) zoper dolžnika, je v zakonu predviden tudi institut poroštva, katerega osnovni namen je omejiti možnost

¹ Gostujoči strokovnjak na Pravni fakulteti Univerze v Mariboru, e-pošta: marjan.spilar@gmail.com. Stališča avtorja izražena v prispevku niso nujno tudi stališča organa, pri katerem je zaposlen.

² Zakonska ureditev davčnega postopka mora zagotoviti možnost ustreznega in učinkovitega oblastnega ukrepanja, hkrati pa enakopravno obravnavati tudi davčnega zavezanca in njegove pravice, saj se mu v tem postopku praviloma nalagajo bremena. Tako Jerovšek T., Kakšni inštituti lahko omogočijo hiter in učinkovit davčni postopek, Fakulteta za upravo, Ljubljana, 2005, str. 1-2.

³ Ur. list RS, št. 117/06, 24/08-ZDDKIS, 125/08, 20/09-ZDoh-2D, 110/09, 1/10, 43/10, 97/10, 32/12, 94/12, 101/13-ZDavNepr, 111/13, 22/14-Odl.US, 25/14-ZFU, 40/14-ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 13/18-ZJF-H.

⁴ Temeljna načela ZUP niso predmet subsidiarnosti v davčnem postopku. To po sodni praksi velja še posebej za načelo zaslišanja stranke iz 9. člena ZUP. Glej Jerovšek T. {et al}, Zakon o davčnem postopku s komentarjem, Davčno izobraževalni inštitut Ljubljana in Davčni inštitut Maribor, 2008, str. 15.

zavezanca za davek, da se izogne izterjavi davkov z odsvojitvijo premoženja povezanim osebam oziroma prenosom poslovne dejavnosti.

V nadaljevanju prispevka je obravnavana normativna ureditev poroštva v ZDavP-2, s poudarkom na postopkovnih določbah in novejši sodni praksi.

2. Splošno o institutu poroštva

Poroštvo je institut civilnega obligacijskega prava. Gre za obveznost, po kateri je zavezanec (porok) dolžan izpolniti obveznost dolžnika, če je ta ne izpolni sam⁵.

Poroštvo spada v vrsto osebnih (personalnih) zavarovanj v pravnem prometu, pri katerih tretja oseba odgovarja upniku s celotnim premoženjem v primeru, če dolžnik iz temeljnega posla obveznosti ne izpolni ali je ne izpolni tako, kot je bilo dogovorjeno. Z dajanjem poroštvne izjave porok pravzaprav pristopa (intercedira) k že obstoječemu dolgu glavnega dolžnika, pri čemer ta še naprej ostaja zavezan izpolniti tisto, kar se je zavezal⁶.

Poroštvo je po svojem značaju in pravnih učinkih akcesorni, vzporedni ali odvisni pravni posel, ki ne more imeti samostojnega pravnega obstoja, ampak je odvisen oziroma pogojen z obstojem neke druge pogodbe ali pravnega posla, za katerega nudi zavarovanje. Poroštvena pogodba ne more nastati niti imeti svojih pravnih učinkov, če ni hkrati veljavna tudi obveznost glavnega dolžnika, ki je »conditio sine qua non« poroštva⁷.

3. Poroštvo v davčnem postopku

3.1 Namen in pravna podlaga

Poroštvo v upravnem davčnem postopku je posebna vrsta zakonskega poroštva na področju javnega prava, ki ima sicer tudi značilnosti civilnega obligacijskega poroštva (akcesornost itd.)⁸.

Gre za institut, ki ima s strani davčnega organa na zavezanca za davek predvsem preventivni učinek. Njegov primarni namen je omejiti možnost zavezanca, da se izogne izterjavi davkov z odsvojitvijo premoženja oziroma prenosom dejavnosti. Zakonodajalec je želel s tem poudariti, da je potrebno davčne obveznosti izpolnjevati v skladu z načelom zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja obveznosti. V primeru zlorabe tega načela, je z

⁵ Poroštvo je starejši pravni institut, ki je bil poznan že v sumerskem in akadskem pravu. V rimskem pravu se je poroštvo razvilo iz »sponsio« in »fideiussio« in iz »mandatum pecuniae creditae« ter se je prvotno naslanjalo na sorodstvene vezi. Po Šinkovec J., Tratar B., Obligacijski zakonik s komentarjem in sodno prakso, Oziris, Lesce, 2001, str. 1122.

⁶ Poroštvo, kot oblika personalnega zavarovanja, se od realnega zavarovanja razlikuje v tem, da upnik v zavarovanje ne pridobi določene stvari, iz katere se lahko poplača (npr. hipoteka), pač pa za plačilo dolga poleg dolžnika odgovarja tretja oseba (porok).

⁷ Obligacijsko pravo pozna še druge oblike oziroma vrste poroštva: menično poroštvo (aval); del credere poroštvo; zavarovanje sodnih stroškov (cautio iudicatum solvi); garancijska pogodba; garancijsko pismo. Prav tam (ibidem), str. 1123-1124.

⁸ Poznavanje splošnih pravil o poroštvu, ki ga ureja Obligacijski zakonik v členih 1012 do 1034, je pomembno tudi v postopkih davčnega poroštva, saj se ta pravila lahko »smiselno« uporabljajo pri presoji posameznih vprašanj, ki v ZDavP-2 niso urejena.

institutom poroštva potrebno omejiti možnost zavezanca, da se izogne izterjavi davščin na način, kot ga predvideva zakon⁹.

Institut poroštva je sistemsko umeščen v tretji del ZDavP-2, kjer so določbe o upravni davčni izvršbi, kot neke vrste dodaten ukrep v tem postopku. Institut je normiran v I. poglavju tega dela zakona v okviru splošnih določb in sicer v (zgolj enem) 148. členu¹⁰.

3.2 Oblike poroštva

Zakon v prvem odst. 148. člena ureja dve obliki poroštva in sicer poroštvo povezane osebe dolžnika ter poroštvo osebe, na katero je bila prenesena poslovna dejavnost. Kot že navedeno, gre v teh primerih za t. i. zakonsko poroštvo, saj ob izpolnjevanju predpisanih pogojev nastane (subsidiarna) poroštvena obveznost druge osebe za obveznosti dolžnika, po sami sili zakona.

Glede prve oblike poroštva zakon določa, da se v primeru, ko davka ni bilo mogoče izterjati iz premoženja dolžnika, »ta izterja« iz premoženja povezanih oseb¹¹, ki so to premoženje neodplačno oziroma po nižji ceni od tržne pridobile od dolžnika v letu oziroma po letu, v katerem je davčna obveznost nastala in sicer do vrednosti tako pridobljenega premoženja¹².

Pri drugi obliki poroštva (drugi stavek, prvega odst. 148. člena ZDavP-2) pa je predvideno, da se davek »lahko« izterja tudi od druge osebe, na katero je bila prenesena dejavnost dolžnika izven statusnega preoblikovanja z namenom, da bi se dolžnik izognil plačilu davka¹³.

V primeru odtujitve premoženja s strani dolžnika »tretji osebi« z namenom, da bi se izognil plačilu davka pa zakon določa, da se lahko tak posel izpodbija pred sodiščem v skladu z zakonom, ki ureja obligacijska razmerja in sicer v dveh letih od dejanja za odplačne pravne posle in petih letih od dejanja za neodplačne pravne posle¹⁴.

⁹ Glej Upravno sodišče Republike Slovenije (UPRS), sodba I U 970/2015 z dne 13.12.2016. Glej tudi Remic B., Beč N., Zakon o davčnem postopku z uvodnimi pojasnili, Center marketing International, Ljubljana, 1996, str. 30.

¹⁰ Zakonodajalec je v institut nazadnje posegel z novelo ZDavP-2G (Ur. list RS št. 111/13), s katero je razširil krog oseb (porokov) za plačilo davčnega dolga in krog povezanih oseb ter podaljšal zakonske roke za izpodbijanje dolžnikovih pravnih dejanj pred sodiščem. Sicer pa je bil institut davčnega poroštva v podobni obliki normiran tudi Zakon o davčnem postopku iz leta 2004 (134. člen) in v Zakon o davčnem postopku iz leta 1996 (88. člen). Prav tako je institut poroštva poznal že Zakon o davkih občanov iz leta 1988.

¹¹ Med povezane osebe zakon šteje določene družinske člane dolžnika (zakonec, izven zakonski partner, otroci, bratje in sestre itd.), ter druge povezane osebe (pravni osebi, ki sta povezani v kapitalu, upravljanju ali nadzoru tako, da ima ena v lasti najmanj 25 % vrednosti, delnic ali deležev v kapitalu, v drugi pravni osebi, itd.). Glej tretji in četrti odst. 148. člena ZDavP-2.

¹² Za tipična primera neodplačnega razpolaganja dolžnika s premoženjem v korist povezane osebe, bi lahko šteli predvsem darilno pogodbo ali odstop dednega deleža drugemu dediču. V primeru odplačnega prenosa (npr. s prodajno pogodbo), pa je poleg zneska plačila za prejeto premoženje potrebno ugotoviti dejansko tržno vrednost premoženja ob prenosu na povezano osebo in posledično višino dosežene koristi.

¹³ V teh primerih seveda ne gre za neodplačni prenos premoženja ali prenos po nižji ceni od tržne na povezano osebo, kot je to pri »klasičnem« poroštvu, pač pa za prenos celotne dejavnosti dolžnika na drug poslovni subjekt, ki niti ni nujno povezana oseba dolžnika v smislu 148. člena zakona. Takšen prenos dejavnosti je možen tako v primeru nadaljnjega obstaja dolžnika (čeprav je brez premoženja in dejansko ne posluje več), kot tudi pri formalnem prenehanju dolžnika (izbrisu iz registra).

¹⁴ Navedena določba iz 6. odst. 148. člena ZDavP-2 davčnega organa ne zavezuje, da bi moral tak posel izpodbijati pred sodiščem v vseh primerih, temveč mu daje možnost, da oceni ali je to smiselno. Je pa pri tem pomembno, ali je kupec za tak namen vedel, ali bi moral vedeti. To pa se presoja na podlagi vedenja kupca, če mu je bilo znano, da je prodajalec insolventen itd. Tako Tratar B., Kruhar Puc R., Novi davčni postopek, Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1) s pojasnili in primeri iz prakse, legat, Ljubljana, 2005, str. 453-454.

3.3 Davčni postopek pri poroštvu

ZDavP-2 ne vsebuje posebnih procesnih določb o postopku izvršbe zoper davčnega poroka. Iz prvega odst. 148. člena zgolj izhaja, da se v primeru izpolnjevanja zakonskih pogojev »davčni dolg izterja« iz premoženja povezanih oseb, v primeru prenosa dejavnosti dolžnika, pa se »lahko izterja« tudi od druge osebe¹⁵.

Na tej podlagi, in iz razlogov sistemske umestitve instituta poroštva znotraj poglavja o davčni izvršbi, je v dosednji praksi davčni organ začel postopek davčne izvršbe zoper poroka neposredno z izdajo upravnega sklepa o davčni izvršbi. Izdan sklep je glasil na poroka, obveznosti in izvršilni naslovi pa na davčnega dolžnika. V sklepu je davčni organ vsebinsko podrobno utemeljil zakaj meni, da je povezana oziroma druga oseba porok za obveznosti glavnega dolžnika. Zoper izdan sklep je imel porok na voljo pritožbo, ki pa ni imela suspenzivnega učinka¹⁶.

Konec leta 2018 pa je bila v zvezi instituta poroštva iz 1. odst. 148. člena ZDavP-2, s strani upravnega sodišča izdana »prelomna« sodba¹⁷, s katero je sodišče ugodilo tožbi tožnika in zadevo vrnilo davčnemu organu v ponovni postopek. V sodbi je sodišče ugotovilo, da je poroštvo, ki temelji na 148. členu ZDavP-2 zakonsko poroštvo na področju javnega davčnega prava, zato se o poroštveni obveznosti odloča na podlagi davčnega prava in po procesnih pravilih ZUP in ZDavP-2. Pogoj za izterjavo obveznosti po določbi drugega stavka prvega odst. 148. člena zakona je po presoji sodišča obstoj izvršilnega naslova (odmerne odločbe) po določbah ZDavP-2, ki se izda v posebnem ugotovitvenem postopku ob udeležbi stranke t. j. osebe zoper katero teče postopek. Takšna odmerna odločba v skladu s 1. točko drugega odst. 145. člena ZDavP-2 po izvršljivosti predstavlja izvršilni naslov in podlago za izvršbo zoper poroka. Na ta način je po presoji sodišča tožniku zagotovljena tudi pravica do sodnega varstva, saj je odločbo o odmeri davka kot izvršilni naslov mogoče (ob izpolnitvi procesnih predpostavk) s tožbo izpodbijati v upravnem sporu. Takšno vodenje postopka je skladno tudi s sistemskim ustrojem davčnega postopka, namreč, da se o ugotovitvi davka in njegovi naložitvi v plačilo v smislu meritorne odločitve odloča z odmernimi odločbami ob upoštevanju vseh procesnih kvatel, o sami izvršitvi izvršilnih naslovov pa se odloča s sklepi o izvršbi ob upoštevanju izvršilnemu postopku namenjenih pravil.

Tik po izdaji navedene sodbe upravnega sodišča, je nato Vrhovno sodišče Republike Slovenije (VSRS) v postopku revizije, ki jo je zoper sodbo upravnega sodišča¹⁸ iz razloga napačne uporabe materialnega prava vložil tožnik, izdalo sklep¹⁹, s katerim je prekinilo revizijski postopek do odločitve Ustavnega sodišča Republike Slovenije o zahtevi za oceno ustavnosti prvega odst. 148. člena ZDavP-2. Po oceni vrhovnega sodišča namreč zakonska določba (druge povedi) prvega odst. 148. člena ZDavP-2 uzakonja neposredno davčno izvršbo, ne določa pa načina pridobitve izvršilnega naslova, na katerem bi davčna izvršba temeljila. Zato vrhovno sodišče meni, da ta določba ne izpolnjuje ustavnih zahtev

¹⁵ Procesne določbe o možnosti začetka davčne izvršbe zoper nove dolžnike, ki v izvršilnem naslovu niso navedeni kot dolžniki vsebuje Zakon o izvršbi in zavarovanju (ZIZ) v 24. členu za postopke civilne izvršbe, kar predstavlja odstop od načela stroge formalne legalitete v izvršilnem postopku. Vendar pa se določbe ZIZ v davčnem postopku ne uporabljajo, saj subsidiarna raba tega zakona ni predpisana.

¹⁶ Takšno postopanje prvostopenjskega davčnega organa je potrjevala upravna praksa drugostopenjskega organa na Ministrstvu za finance in tudi sodna praksa sodišč.

¹⁷ UPRS, sodba II U 219/2017 z dne 13.11.2018.

¹⁸ UPRS, sodba I U 142/2016 z dne 18.10.2016.

¹⁹ VSRS, sklep X Ips 399/2016-25 z dne 17.12.2018.

in je posledično v nasprotju z 22. členom (enako varstvo pravic) in 23. členom (pravica do sodnega varstva) Ustave Republike Slovenije²⁰.

Finančna uprava in Ministrstvo za finance, sta v zvezi nove sodne prakse in vložene zahtevo za oceno ustavnosti tega instituta že spremenila postopanje v teh postopkih, ter strankam v ponovnih upravnih postopkih oziroma postopkih, ki so bili v teku zagotovila (v okviru določb ZDavP-2 in ZUP) nujne procesne kavtele, na katere je opozorilo sodišče.

4. Sklep

Institut poročila v davčnem postopku zaradi pomanjkljivih postopkovnih določb in ob zapletenem razumevanju subsidiarne rabe predpisov v davčnem postopku, utemeljeno odpira določena vprašanja in dileme, glede pravne varnosti zavezancev v teh postopkih.

Hkrati je institut pomemben za državo in njene organe pristojne za pobiranje davkov, saj ti zaradi varovanja javne koristi potrebujejo ustrezne podlage za učinkovito oblastno ukrepanje ter preprečevanje davčnih zlorab.

Zakonodajalec bo moral s ciljem večje pravne varnosti in tudi davčne pravičnosti institut poročila normirati na način, ki bo sorazmerno zaščitil javni interes pri pobiranju davkov in pravice zavezancev pri izpolnjevanju davčnih obveznosti, na kar pa bo imela vpliv tudi odločitev ustavnega sodišča glede ustavnosti instituta.

²⁰ Na podlagi 156. člena Ustave Republike Slovenije in prvega odst. 23. člena Zakona o ustavnem sodišču mora sodišče, če pri odločanju meni, da je zakon, ki bi ga moralo uporabiti protiustaven, postopek preiniti in začeti postopek pred ustavnim sodiščem.