

Stališče Zbornice davčnih svetovalcev Slovenije (www.zdss.si, www.davki.com, www.davki.org), v nadaljevanju ZDSS, v zvezi z izvajanjem 68.a. člena ZDAVP-2¹

Stališče v zvezi z uporabo 68.a člena ZdavP-2 je ZDSS izdala na podlagi vprašanj članov ZDSS, ki, skladno s Statutom ZDSS, varujejo interese svojih strank in ki so prejeli sklepe o obnovi postopka ali pa bodo prejeli sklepe o uvedbi postopka po 68.a. členu ZDAVP-2.

To stališče je ZDSS poslala tudi na FURS s ciljem, da se pravna vprašanja v zvezi z 68.a členom preučijo pred uvedbo novih postopkov, s ciljem zagotovitve ustavno-pravno skladnega postopka.

Vprašanje: Kako bi moral postopati davčni organ v primeru ko in če izvede ponovni postopek v primeru izdane odločbe po 68.a. členu ZDAVP-2 oz. kako bi moral postopati davčni organ v kolikor bi želel izvesti novi postopek po 68.a. člen ZDAVP-2, upošteva odločitev Ustavnega sodišča.

Odgovor in mnenje ZDSS (osnutek za javno razpravo):

Ustavno sodišče je z določbo opr. št. U-I-113/17-40 z dne 30. 9. 2020 razveljavilo četrti odstavek 68.a člena ZDavP-2, kolikor določa obdavčitev nenapovedanih dohodkov po davčni stopnji, ki presega davčno stopnjo, določeno v petem odstavku 68. člena ZDavP-2. Prav tako je razveljavilo tretji odstavek 68.a člena ZDavP-2, kolikor se na njegovi podlagi lahko obdavčijo tudi nenapovedani dohodki, ki izvirajo iz obdobja pred 1. 1. 2009.

Davčni organ ugotavlja davčno osnovo za vse davke in za vse davčne zavezance po rednem ugotovitvenem postopku, kjer mora ugotoviti resnično dejansko stanje (npr. osnova) in na tej podlagi odločiti, skladno z zakonom (stopnja, obdobje zastaranja itd.). V kolikor zavezanci ne izvršujejo svojih obveznosti, mora organ uporabiti t.i. subsidiarni postopek ugotavljanja materialne resnice, t.i. cenitev davčne osnove.

Za fizične osebe velja, da mora napovedati vse svoje dohodke, v odvisnosti od vira dohodkov pa mora organ uporabiti ustrezne stopnje. V kolikor organ ugotovi iz ustavno-pravilno pridobljenih podatkov, ki ne posegajo nesorazmerno v zasebnost, da določena fizična oseba ni napovedala vse svoje

dohodke, ima dolžnost uvesti postopek davčnega nadzora. Zoper fizično osebo, ki ne želi izvajati svojih obveznosti (npr. podajo resničnih podatkov, seveda pa fizična oseba ni dolžna hraniti poslovnih listin oz. drugih listin, saj to zakon ne določa), mora (to ni opcija, to je dolžnost organa) davčni organ uvesti t. i. postopek subsidiarnega ugotavljanja dejanskega stanja, kar pomeni, da mora fizična oseba dejansko dokazovati »resnično dejansko stanje«. Gre za »sankcijo«, ki jo določa 68.člen (konkretno 1. odst. 68. člena). Rešitev je slovenska praksa našla v avstrijski zakonodaji, ki je bila v celoti prenesena v 39. člen ZDAVP.

Glede na to, da je ustavno sodišče v obravnavani sodbi jasno sprejelo sklep, da 68.a. člen dejansko ni poseben davek (sodišče je razveljavilo stopnjo, posledično to pomeni, da je potrebno najprej ugotoviti VIR dohodka in na tej podlagi določiti stopnjo), temveč da je potrebno določilo uporabiti zgolj kot eno izmed možnosti subsidiarnega ugotavljanja dejanskega stanja, potem je popolnoma jasno, da se 68.a. člen ne more več uporabljati na način, kot je to veljalo do navedene sodbe, saj:

1. je uporaba 68.a člena dejansko opsijska (zakon govori, da organ LAHKO uporabi 68.a. člen), posledično to pomeni, da organ lahko izvede postopek cenitve osnove za fizične osebe tudi po 68. členu,
2. se cenitev osnove (tudi za fizične osebe) ne sme uporabljati avtomatično, brez da bi bili izpolnjeni z zakonom določeni pogoji (1. odst. 68. člena), povedano drugače mora organ najprej sam, v rednem postopku nadzora ugotoviti dejstva in šele, če so izpolnjeni pogoji (npr. fizična oseba ne želi podajati informacij oz. ne želi sodelovati v postopku), lahko uvede postopek cenitve (nikakor pa to ne sme izvajati avtomatično, zgolj z dopisom oz. seznanitvijo stranke, da naj bi imela nepojasnjeno premoženje),
3. mora organ, v kolikor želi zakonito odločiti najprej in primarno ugotoviti VIR dohodkov, sicer ni mogoče pravilno odmeriti ustrezno dajatev, posledično pa se določilo 3 odstavka 68.a. člena niti ne more več uporabiti, saj je za sleherno javno dajatev določen tako absolutni, kot tudi relativni zastaralni rok. Povedano drugače, ker je sodišče jasno določilo, da 68.a. člen ni poseben davek, oz. je davek dejansko »odpravo«, je s tem (posledično) onemogočilo tudi uporabo obdobja zastaranja, kot je določeno v 3. odstavku 68.a člena.

ZDSS meni, da mora davčni organ, v kolikor meni, da je določba 68.a. člena nejasna, uporabiti postopek t.i. avtentične razlage in šele na tej podlagi izvajati postopke po 68.a členu, do odločitve Državnega zbora pa ZDSS meni, da se lahko vsi postopki cenitve vodijo po 68. členu ZDAVP-2, ki v celoti omogoča cenitve davčnih osnov, seveda upošteva 5 in 10 letni zastaralni rok, predvsem pa ima organ po določilu 68. člena na izbiro več metod cenitve, dočim 68.a. člen ureja zgolj eno izmed možnosti (prirast premoženja), ki se zagotovo ne more uporabiti v vseh primerih cenitve davčnih osnov za fizične osebe. V praksi bi lahko organ uporabil (tudi za fizične osebe) primarno druge metode, ki so praviloma ustrežnejše od metode prirasta premoženja, kot primeroma cenitev na podlagi življenjskih izdatkov, metoda bančnih depozitov, metoda denarnega T izračuna, metoda neto vrednosti itd. Izbor metode cenitve je namreč ključ do »pravilne« ugotovitve resničnega dejanskega stanja. V kolikor organ izbere napačno metodo, seveda dejanskega stanja ne more

pravilno ugotoviti. Posledično pa lahko pripelje do protipravne obogatitve države in do kršitve temeljnega načela sleherne sodobne države, ki določa, da država nima pravice pobirati davek v nasprotju z določili pozitivne zakonodaje (zakonitost).

V kolikor bi davčni organ, primeroma v ponovnem ali novem postopku po 68.a. členu izvajal nadzor za »eno ali več koledarskih let v obdobju zadnjih desetih let pred letom, v katerem je bil ta postopek uveden²« in bi primeroma ugotovil, da fizična oseba ni napovedala dohodke iz najemnine, potem je jasno, da bi organ kršil pravice stranke iz naslova zastaranja, saj velja, da pravica do odmere davka zastara v petih letih od dneva, ko bi bilo treba davek napovedati, obračunati, odtegniti in odmeriti (125. člen ZDAVP-2).

SKLEP:

Glede na to, da je Ustavno sodišče v sodbi U-I-113/17-40 odločilo, da se 68.a. člen ne sme uporabljati kot, t.i. sui generis davek, temveč da je potrebno določbo uporabiti ob logični, zgodovinski in namenski razlagi pravnih pravil (v povezavi z 68. členom), potem je jasno, da se določba 3. odstavek praktično več ne more uporabiti, saj ni jasno za kateri davek naj bi veljala, posledično pa je potrebo tudi za cenitve davčnih osnov fizičnih oseb uporabiti splošno določilo o zastaranju, kot je določeno v 125. členu ZDAVP-2. Seveda mora organ uporabiti tudi določbe, ki urejajo obnovo postopka v primerih ko in če gre za davčno obveznost oz. obdobje, o katerem je bilo že pravnomočno odločeno.

ZDSS meni, da bi moral FURS, pred izvajanjem določenega težjega pravnega vprašanja, izvesti posvetovanje s strokovnimi združenji na področju davčnega svetovanja in šele na tej podlagi izvajati postopke nadzora, kot je primeroma nadzor lastnih deležev, nadzora »nenapovedanih dohodkov« itd. S tem, ko bi organ preveril pravilnost razumevanja predpisov tudi s plačniki davkov oz. njihovimi davčno-pravnimi svetovalci, bi prihranili državljanom precej nepotrebnih stroškov, ki so posledica nezakonitih postopkov, kar bi prav gotovo pozitivno prispevalo tudi na prepad zadev v sodnih sporih.

ZDSS je na FURS poslala predlog za podpis protokola, po vzoru iz Velike Britanije, po katerem bi ZDSS in FURS reševal odprta težja davčno-pravna vprašanja. Na odgovor še čakamo.

To stališče bo Upravni odbor ZDSS obravnaval na prvi naslednji redni seji UO.

Ljubljana, 23.6.2021

² Če bi izdal organ sklep o uvedbi postopka cenitve za fizično osebo po 68.a. členu dne 22.6.2021, potem bi (teoretično) lahko odprl obdobje pregleda za npr. dohodke iz najema nepremičnine za obdobje od 2010-2020, s čimer pa bi organ bistveno prekoračil pooblastila oz bi. izvedel kršitev pravil postopka (zmotna uporaba materialnega prava), kot to določa 237. člena ZUP.



Zbornica davčnih svetovalcev Slovenije
Slovenian Chamber of Tax Advisers

ZDSS
Tržaška cesta 207
1000 Ljubljana
Slovenia

Podpis: mag. Franc Derganc, predsednik ZDSS

T: 00386 1 82 80 170

| www.davki.org | info@davki.org