



**NOVA
UNIVERZA**

DIGNITAS

Revija za človekove pravice

Slovenian journal of human rights

ISSN 1408-9653

Jasnost in določnost predpisov na področju upravnega nadzora
Janez Čebulj

Article information:

To cite this document:

Čebulj, J. (2015). Jasnost in določnost predpisov na področju upravnega nadzora, Dignitas, št. 65/66, str. 165-179.

Permanent link to this document:

[https://doi.org/ 10.31601/dgnt/65/66-9](https://doi.org/10.31601/dgnt/65/66-9)

Created on: 16. 06. 2019

To copy this document: publishing@nova-uni.si

For Authors:

Please visit <http://revije.nova-uni.si/> or contact Editors-in-Chief on publishing@nova-uni.si for more information.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.



© Nova univerza, 2018



**NOVA
UNIVERZA**

FAKULTETA ZA SLOVENSKE
IN MEDNARODNE ŠTUDIJE



**NOVA
UNIVERZA**

EVROPSKA PRAVNA
FAKULTETA



**NOVA
UNIVERZA**

FAKULTETA ZA DRŽAVNE
IN EVROPSKE ŠTUDIJE

Jasnost in določnost predpisov na področju upravnega nadzora

Janez Čebulj¹

POVZETEK

V prispevku avtor obravnava ustavne in ustavnosodne kriterije uporabe nedoločenih pravnih pojmov v postopkih upravnega nadzora. Zakonodajalec je sicer pogosto prisiljen uporabiti enega ali več nedoločenih pojmov pri normativnem urejanju nekega področja. Vendar se pri tem zastavlja vprašanje, kje je meja, da stopnja nedoločenosti ni previsoka. Ker so, za razliko od prostega preudaraka, ki je naravnan na ravnanje upravnega organa, nedoločeni pojmi v pravu usmerjeni na zakonsko opredeljevanje dejanskih okoliščin ali lastnosti nekega dejanskega stanja, se kot eno od temeljnih vprašanj zastavlja tudi vprašanje pravne varnosti naslovljenca zakonske norme. Bistvo zahteve po jasnosti in določnosti pravne norme je, da njen naslovljenec ve, kako mora v določenem položaju ravnati. Ta zahteva pa je okrnjena, če vsebino nedoločenega pravnega pojma, s tem pa posledično tudi zahtevano ravnanje naslovljenca, opredeli šele upravni (nadzorni) organ v postopku upravnega nadzora. Še posebej je to vprašanje pereče v primerih, ko je nadaljevanje postopka upravnega nadzora (in v njegovem okviru ugotovljenega dejanskega stanja) kaznovalni postopek. V tem okviru je v prispevku analiziran primer navideznih pravnih poslov v davčnem pravu.

Ključne besede: upravni nadzor, nedoločeni pravni pojmi, načelo jasnosti in določnosti, pravna varnost, davčno pravo, navidezni pravni posel.

¹ Izredni profesor, Fakulteta za državne in evropske študije, Kranj.

Clarity and certainty of legal provisions in the field of the administrative control

ABSTRACT

This article discusses constitutional and constitutional criteria for the use of undefined legal concepts in the process of administrative control. The legislator is often forced to use one or more of undefined concepts in regulating some areas. However, this raises the question, where is the limit to the level of indeterminacy. Because, unlike discretion, which is focused on the conduct of the administrative body, indefinite concepts in the law are focused on the legal definition of the facts or characteristics of an actual situation, also the question of legal certainty of legal norms' addressee arises as one of the fundamental issues. The essence of the requirements of clarity and precision of the legal norm is that its addressee knows how to act in a given situation. This requirement could be undermined if the contents of the indeterminate legal concept, consequently, also the required conduct of addressee, is defined only by an administrative (supervisory) authority in the procedure of administrative control. This is especially pressing issue in cases where continuation of the process of administrative supervision (and in that context the fact finding) a punitive procedure. In this context, the article analyzes the case of fictitious legal-transactions in tax law.

Keywords: administrative controls, indeterminate legal concepts, the principle of clarity and certainty, legal security, tax law, virtual legal transaction.

1. Izhodišče

Ob težnji po čim bolj učinkovitem nadzoru nad tem, ali naslovljenci spoštujejo zakonsko predpisane obveznosti, zakonodajalec upravne nadzorne organe (inšpekcijske službe) vse bolj pooblašča za odločanje na podlagi prostega preudarka, predpisuje jim uporabo analogije, predvsem pa v predpisih uporablja nedoločene pravne pojme. Z drugimi besedami - v veljavnem pravu, ki se uporablja v postopkih upravnega nadzora, velikokrat najdemo

pojme, ki zaradi svoje nedoločenosti ne izražajo na dovolj jasen in nedvoumen način kriterijev, ki bi jih moral upravni (nadzorni) organ upoštevati pri svojem odločanju. Res je, da je zakonodajalec mnogokrat zaradi različnih razlogov prisiljen uporabiti enega ali več nedoločenih pojmov pri normativnem urejanju nekega področja, vendar se ob tem zastavlja vprašanje, kje je meja, da stopnja nedoločenosti ni previsoka. V primeru, ko je uporabljeni pojem sam po sebi preveč nedoločen ali pa je zaradi njega ali v kombinaciji z njim pravna norma nejasna in nedoločna, je namreč v neskladju z 2. členom Ustave. To pa ne odpira samo vprašanja o možnem samovoljnem oziroma arbitrarnem ravnanju nadzornih organov, ki niti ni nujno zavestno in hoteno, temveč odpira tudi vprašanje pravne varnosti posameznika ali druge osebe, ki je subjekt nadzora.

Glede na navedeno izhodišče, se bo prispevek v nadaljevanju ukvarjal z ustavnimi in ustavnosodnimi kriteriji jasnosti in določnosti pravnih norm, ki predstavljajo podlago upravnega nadzora. Z vidika pravne varnosti naslovljenca pravne norme, ki je subjekt nadzora, se namreč kot temeljno vprašanje zastavlja vprašanje, kako naj ta ve, kakšno ravnanje norma zahteva od njega v določenem položaju, če zahtevano ravnanje naslovljenca v določenem položaju, opredeli šele upravni (nadzorni) organ v postopku upravnega nadzora? Še posebej je to vprašanje pereče v primerih, ko je nadaljevanje postopka upravnega nadzora (in v njegovem okviru ugotovljenega dejanskega stanja) kaznovalni postopek, ki temelji na (vsaj pretežno) dejanskem stanju, kakršno je bilo ugotovljeno v postopku upravnega nadzora.

2. Jasnost in določnost pravnih norm v ustavnosodni praksi

Načelo jasnosti in določnosti je eno od načel pravne države, ki so glede na ustavnosodno prakso vsebovana v 2. členu Ustave, po katerem je Slovenija pravna in socialna država. Med načeli pravne države je v postopku ustavnosodne presoje zagotovo največkrat uporabljeno in kot tako z vidika ustavnosodne presoje najpomembnejše načelo splošno načelo sorazmernosti.² To načelo ima poseben pomen in mesto med načeli pravne države zaradi

² Podrobneje o tem L. Šturm V: L. Šturm (ur.), *Komentar Ustave Republike Slovenije*, 2002, str. 55 in nasl.

tega, ker preprečuje prekomerne posege države, njenih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil v človekove pravice in temeljne svoboščine tako pri izdajanju predpisov kot tudi pri odločanju o pravicah, obveznostih in pravnih koristih posameznikov in drugih oseb. Čeprav se je Ustavno sodišče že zelo zgodaj srečalo z vprašanjem jasnosti in določnosti,³ jo je sprva navezovalo predvsem na načelo zakonitosti dela izvršilne veje oblasti, preprečevanje arbitrarnosti državnih in drugih organov pri odločanju o pravicah in obveznostih posameznikov in drugih oseb in posledično na njihovo pravno varnost.⁴ V zvezi s tem je Ustavno sodišče poudarjalo, da jasnost in določnost predpisov v pravni državi pomenita, da morajo biti norme jasne, razumljive in nedvoumne. To še posebej velja za predpise, ki neposredno urejajo pravice in pravni položaj širokega kroga pravnih subjektov.⁵ Načelo jasnosti in določnosti pravnih norm kot eno od načel pravne države iz 2. člena Ustave sicer ne pomeni, da morajo biti predpisi napisani tako, da jih ne bi bilo treba razlagati, saj njihova uporaba s strani pristojnega organa vedno pomeni njihovo razlago glede na konkretni primer. Z vidika pravne varnosti, ki je tudi eno od načel pravne države, postane pravna norma sporna takrat, kadar s pomočjo pravil o razlagi pravnih norm ni mogoče določiti jasne vsebine.⁶

Navedeno zahtevo Ustavnega sodišča je seveda treba razlagati tako, da zahteva možnost določitve jasne vsebine pravne norme v trenutku, ko se mora po njej ravnati naslovljenec, in ne šele v trenutku, ko jo v postopku nadzora uporabi pristojni organ. Temeljna namena načela jasnosti in določnosti pravnih norm sta namreč

³ Če odmislimo prve poskuse opredelitve vsebine in kriterijev jasnosti in določnosti iz leta 1992, lahko kot eno prvih odločb Ustavnega sodišča z jasno artikuliranimi stališči glede vsebine načela jasnosti in določnosti navedemo odločbo *US RS, 18. 10. 1995 - U-I-282/94*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/b4/36/u-i-282-94.pdf> (zadnjič obiskano: 20. 7. 2015).

⁴ Kasneje je Ustavno sodišče načelo jasnosti in določnosti začelo uporabljati tudi kot prvega od testov pri presoji ustavne skladnosti zakonske ureditve posega v človekovo pravico ali njenega omejevanja. Šele, če zakonska norma, ki tak poseg oziroma omejitev ureja, prestane test z vidika načela jasnosti in določnosti, se v nadaljevanju uporabita test legitimnosti (tretji odstavek 15. člena Ustave) in strogi test sorazmernosti (2. člen Ustave). Če poseg v določeno človekovo pravico v zakonski normi ni jasno in določno opredeljen, že to samo po sebi pomeni poseg v to človekovo pravico in ne le kršitve načela jasnosti in določnosti iz 2. člena Ustave (tako *US RS, 19. 6. 2008 - U-I-411/06*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/f6/a9/u-i-411-062.pdf> (zadnjič obiskano: 20. 7. 2015)).

⁵ Tako Ustavno sodišče npr. že v odločbi *US RS, 17. 4. 1998 - U-I-119/98*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/f6/99/u-i-119-982.pdf> (zadnjič obiskano: 20. 7. 2015).

⁶ Tako npr. v odločbi *US RS, 10. 7. 2003 - U-I-32/02*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/06/98/u-i-32-022.pdf>; 16. 11. 2006 - *U-I-227/06*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/65/95/u-i-227-062.pdf>; ter 16. 12. 2009 - *U-I-56/08*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/ea/f6/u-i-56-082.pdf> (vse zadnjič obiskano: 20. 7. 2015).

onemogočiti samovoljno oziroma arbitrarno ravnanje državnih organov pri izvrševanju njihovih nalog in pooblastil, po drugi strani pa pravnim subjektom, ki se morajo ravnati po pravnih normah, zagotoviti, da vedo, kako morajo ravnati v določenem položaju, da norme ne bodo kršili, in kakšne so posledice njihove kršitve. Zato je Ustavno sodišče v eni od svojih odločb izrecno poudarilo, da načelo jasnosti in določnosti kot eno od načel pravne države iz 2. člena Ustave med drugim zahteva, da so norme opredeljene tako jasno in določno, da njihovo besedilo ne omogoča oziroma ne dopušča možnosti arbitrarnega ravnanja izvršilne veje oblasti in da nedvoumno ter dovolj določno opredeljujejo pravni položaj subjektov, na katere se nanašajo.⁷

3. Jasnost in določnost pri predpisih na področju upravnega nadzora – analiza primera 74. člena ZDavP-2

Na področju predpisovanja davkov je Ustavno sodišče načelo jasnosti in določnosti v prvi vrsti povežalo z načelom zakonitosti.⁸ Pri tem je izhajalo iz 147. člena Ustave, ki določa, da država davke predpisuje z zakonom. Po stališču Ustavnega sodišča⁹ je predpisovanje davkov po tej določbi Ustave pristojnost zakonodajalca, ki jih sme predpisati samo z zakonom. Člen 147 Ustave torej kot posebno načelo določa načelo zakonitosti na davčnem področju.¹⁰ Po stališču Ustavnega sodišča pa predpisovanje davkov ne zajema le uvedbe davka in določitve njegovih elementov (predmeta obdavčitve, davčne osnove, davčnih zavezancev in davčne stopnje), temveč zahteva tudi, da mora biti iz zakona jasno in določno razvidno,

⁷Tako *US RS*, 4. 10. 2007 - *U-I-24/07*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/57/51/u-i-24-072.pdf> (zadnjič obiskano: 20. 7. 2015).

⁸Treba pa je opozoriti tudi na stališče Ustavnega sodišča, po katerem se z zakonsko ureditvijo davčnih obveznosti lahko poseže v že obstoječo pridobljeno pravico svobodnega razpolaganja z dohodkom (tako Ustavno sodišče že v odločbi *US RS*, 30. 3. 1995 - *U-I-62/95*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/39/94/u-i-62-952.pdf>, zlasti 8. točka obrazložitve); to stališče je pomembno zaradi tega, ker je posameznik pred posegom v pridobljeno pravico po stališču Ustavnega sodišča varovan enako, kot je varovan pred posegom v človekovo pravico (tako Ustavno sodišče npr. v odločbi *US RS*, 21. 10. 2004 - *U-I-199/02*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/3b/f4/u-i-199-022.pdf> (oboje zadnjič obiskano: 20. 7. 2015), 38. točka obrazložitve); glej tudi opombo 4.

⁹Vsebovano je v odločbi *US RS*, 21. 3. 2014 - *U-I-313/13*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/f7/84/u-i-313-13-odlocba2.pdf> (zadnjič obiskano: 20. 7. 2015).

¹⁰Načelo zakonitosti na davčnem področju (kot izhaja iz 147. člena Ustave) je torej specialno načelo v razmerju do splošnega načela zakonitosti dela uprave oziroma izvršilne veje oblasti kot celote, ki je vsebovano v drugem odstavku 120. člena Ustave.

kaj država zahteva od davčnega zavezanca.¹¹ Načelo zakonitosti iz 147. člena Ustave po eni strani daje državi pooblastilo za predpisovanje davkov, po drugi strani pa je namenjeno varstvu davčnih zavezancev, ker zahteva, da je njihov pravni položaj glede davčnih obveznosti jasno in predvidljivo razviden že iz zakona in ne šele iz podzakonskih predpisov. Člen 147 Ustave torej na davčnem področju združuje zahteve, ki sicer na drugih področjih izhajajo iz 87. člena Ustave¹² in 2. člena Ustave (načelo jasnosti in določnosti zakonov in drugih predpisov). Z vidika temeljnih ustavnih načel so zahteve, ki jih 147. člen Ustave nalaga zakonodajalcu, izraz načela demokratičnosti (1. člen Ustave) in načela delitve oblasti (drugi odstavek 3. člena Ustave). Iz teh načel na temeljni ravni ustavne ureditve države izhaja, da davke predpisuje demokratično izvoljeno predstavniško telo, ki ima funkcijo zakonodajalca, in ne izvršilna veja oblasti, ki sicer s temi davki razpolaga pri izvrševanju nalog države.¹³

Če povzamemo prikazana stališča Ustavnega sodišča, lahko sklenemo, da država lahko predpiše (in v javnem interesu je, da jih tudi predpiše) razumne omejitve¹⁴, ki bodo preprečile izogibanje davčni obveznosti. Vendar pa mora, da bi zadostila načelu zakonitosti pri predpisovanju davkov (147. člen Ustave) in s tem tudi načelu jasnosti in določnosti kot enemu od načel pravne države iz

¹¹ Tako je Ustavno sodišče že leta 1998 v odločbi *US RS, 16. 4. 1998 - U-I-9/98*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/b1/f7/u-i-9-982.pdf> (zadnjič obiskano: 20. 7. 2015) zapisalo, da pojem predpisovanja davkov iz 147. člena Ustave ne zajema le uvedbe davka, določitev njegovih karakteristik, zavezanca, davčne stopnje in podobno, ampak pomeni, da mora biti iz zakona razvidno in predvidljivo, kaj država zahteva od davkoplačevalca. Načelo zakonitosti, ki je eden izmed elementov pravne države (2. člen Ustave), je zaradi lastnosti davka kot dajatve brez neposredne odmene za razmejitev med pristojnostjo davčnega zakonodajalca in davčne uprave še posebej pomembno jamstvo posameznikovih pravic. O jasnosti in določnosti norm davčnega prava kot pogoju za njihovo zakonitost tudi v odločbi *US RS, 21. 3. 2014 - U-I-313/13* (op. pod črto št. 9), 47. točka in nasl. v obrazložitvi.

¹² Člen 87 Ustave določa, da lahko Državni zbor pravice in obveznosti državljanov ter drugih oseb določa samo z zakonom.

¹³ Kadar podzakonski akt podrobneje ureja merila za določitev obveznosti plačila neke javne dajatve, ni v neskladju s 147. členom Ustave, če upošteva vsa merila, ki izhajajo iz zakonske ureditve, in ne uvaja novih ali drugačnih meril za določitev obveznosti od tistih, ki so (in morajo biti) opredeljena v zakonu (takšna ugotovitev izhaja iz odločbe *US RS, 10. 1. 2013 - U-I-215/11*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/3f/13/u-i-215-11-up-1128-112.pdf> (zadnjič obiskano: 20. 7. 2015)).

¹⁴ O tem tudi v odločbi *US RS, 14. 11. 1996 - U-I-19/94*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/3c/41/u-i-19-942.pdf>, iz katere izhaja neutemeljenost ugovora normodajalca o težavnosti in zapletenosti natančnega določanja elementov davčne obveznosti oziroma olajšav. Še posebej je treba poudariti, da po stališču Ustavnega sodišča to velja tudi za davčno obravnavo poslovnega dogodka: v odločbi *US RS, 19. 10. 2000 - U-I-251/00*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/77/e7/u-i-251-00.pdf> (oboje zadnjič obiskano: 20. 7. 2015), je Ustavno sodišče zapisalo, da določba, ki ne vsebuje podrobnejših okvirov za razmejitev med odhodki, ki so oziroma niso pogoj za opravljanje dejavnosti oziroma za ustvarjanje prihodkov, zaradi svoje nedoločnosti dopušča naslovljencem na eni strani in davčnemu organu na drugi strani različno razlago in s tem različno uporabo; ker s tem povzroča pravno negotovost in ogroža pravno varnost je v neskladju z načeli pravne države.

2. člena Ustave, normativna ureditev (tudi glede izogibanja davčni obveznosti) zadostiti naslednjima pogojema:

- normativno ureditev mora sprejeti zakonodajalec, kar pomeni, da ne more prepuščati izvršilni veji oblasti (v okvir katere sodijo tudi nadzorni organi oziroma organi davčnega nadzora), da bi kakorkoli, kar ni okvirno določeno že v zakonu, urejala s podzakonskimi akti;

- zakonska ureditev mora biti jasna in določna, kar pomeni, da mora biti iz nje nedvoumno razvidno in predvidljivo, kaj država zahteva od davčnega zavezanca oziroma kdaj davčni zavezanec stori nekaj, kar pomeni prepovedano ravnanje, to je izogibanje plačilu davka.

Ustavnopravno pravilo, da zakonodajalec ne more prepuščati izvršilni veji oblasti, da bi kakorkoli, kar ni okvirno določeno že v zakonu, urejala s podzakonskimi akti, je posebej poudarjeno zato, ker to ustavnopravno pravilo še toliko bolj velja v primeru, ko sploh ne gre za podzakonsko urejanje zakonske materije, temveč gre za njeno razlago in uporabo v posameznem primeru postopka nadzora.¹⁵

Analizirajmo v nadaljevanju kot primer določbe 74. člena ZDavP-2¹⁶ (zlasti določbe njegovega tretjega in četrtega odstavka), ki po mojem mnenju obravnavanim ustavnopravnim standardom ne zadostijo.

Člen 74 ZDavP-2 najprej določa, da v primeru, če se z nekim dejanjem ali ravnanjem krši zakon, s katerim se prepoveduje ali nalaga neko dejanje ali ravnanje, nastanejo pa gospodarske (ekonomske) posledice, to ne vpliva na obdavčenje. V nadaljevanju pa opredeljuje dva položaja. Prav tako ne vpliva na obdavčenje, če je pravni posel neveljaven ali postane neveljaven, če gospodarske (ekonomske) posledice tega pravnega posla kljub njegovi neveljavnosti nastanejo in obstojijo, razen če ni z zakonom o obdavčenju glede vpliva tega dejstva na obdavčenje drugače določeno.

V tretjem in četrtem odstavku pa 74. člen ZDavP-2 določa dva položaja, ki sta zanimiva prav z vidika načela jasnosti in določno-

¹⁵ Razlaga in uporaba zakonske norme ne smeta biti v neskladju z Ustavo; v neskladju z Ustavo pa nista samo v primeru, ko upravni organ da zakonski normi vsebino, zaradi katere bi bila, če bi jo zakonodajalec res zapisal, zakonska norma v neskladju z Ustavo (Ustavno sodišče v takšnem primeru uporabi t.i. Schumannovo formulo; npr. v odločbi *US RS, 10. 5. 2001 - Up-232/00*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/37/8a/up-232-002.pdf> (zadnjič obiskano: 20. 7. 2015)), temveč sta v neskladju z Ustavo tudi, če se z njima zakonsko normo polni oziroma dopolnjuje na način, ki bi bil v neskladju z Ustavo, če bi bil uporabljen pri izdaji izvršilnega predpisa.

¹⁶ *Zakon o davčnem postopku* (Uradni list RS, št. 117/06 in nasl.).

sti. To sta navidezni pravni posel in izogibanje ali zloraba drugih predpisov. V tretjem odstavku navedeni člen določa, da navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje; če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel. V četrtem odstavku pa določa, da se z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju; če se ugotovi takšno izogibanje ali zloraba, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov.

Da so tako tretji in četrti odstavek kot tudi ostale določbe 74. člena Ustave v neskladju z načelom jasnosti in določnosti in načelom zakonitosti pri predpisovanju davčnih obveznosti (2. in 147. člen Ustave) ne izhaja samo iz teorije¹⁷, temveč tudi iz prakse Vrhovnega sodišča.¹⁸

Navidezni pravni posli (navidezne pogodbe) imajo v davčnem pravu drugačne posledice kot v obligacijskem pravu. Navidezni posel se obdavči po svoji pravi ekonomski vsebini, kar je v skladu s 5. členom ZDavP-2, po katerem se predmet obdavčevanja in okoliščine ter dejstva, ki so bistvena za obdavčenje, vrednotijo po svoji gospodarski (ekonomski) vsebini, in s tretjim odstavkom 74. člena ZDavP-2, ki določa, da navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Ugotovljena navideznost pravnega posla v davčnih zadevah torej ne vpliva na njegovo siceršnjo veljavnost, ampak se posel le obdavči po svoji ekonomski vsebini. Tretji odstavek 74. člena ZDavP-2 določa, da če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel.

Ob navedenem se odpre bistveno vprašanje takšne ureditve: kaj je materialnopravni okvir¹⁹, v katerem se mora davčni organ gibati v postopku davčnega nadzora, ter na kaj mora davčni organ opreti ugotovitev, da gre za navidezen pravni posel, ali ugotovitev,

¹⁷ Glej npr. *J. Podlipnik, Še o navideznosti pravnih poslov v davčnih zadevah*, PP, 2012, 7, str. 12; tudi *J. Mercina, Navidezni pravni posli v davčnih zadevah*, PP, 2011, 44, str. 11.

¹⁸ Ki je pomembna zaradi tega, ker bi, če bi na podlagi ustaljenih metod razlage prava sprejela ustavnoskladno razlago obravnavanih določb ZDavP-2 in v njenem okviru določila materialnopravni okvir dela organa v postopku davčnega nadzora, odpravila neustavnost navedenih določb ZDavP-2. Sodišča imajo namreč na podlagi 125. člena Ustave širša pooblastila pri razlagi in uporabi zakonskih, zlasti pa podzakonskih norm, kot to velja za upravne nadzorne organe, ki so del izvršilne veje oblasti. O pooblastilih sodnikov na podlagi 125. člena Ustave več *M. Deisinger V. L. Šturm (ur.), Komentar Ustave Republike Slovenije*, 2002, str. 903 in nasl.; v zvezi s tem je pomembno tudi stališče Ustavnega sodišča v sklepu *US RS, 18. 10. 2007 - U-I-330/05*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/c6/bb/u-i-330-05-u-i-331-05-u-i-337-052.pdf> (zadnjič obiskano: 20. 7. 2015) (zlasti 6. točka obrazložitve).

¹⁹ Čeprav je ZDavP-2 procesni zakon, so določbe njegovega 74. člena po mojem mnenju materialnopravne narave in ne procesne.

da gre za izogibanje ali zlorabo pravnih poslov (torej davčno izogibanje).

Vrhovno sodišče, ki glede na 125. in 127. člen Ustave ustvarja enotno sodno prakso glede razlage in uporabe zakonskih določb, ki mora biti v skladu z ustavnimi določbami in ki so jo dolžni spoštovati tudi organi izvršilne veje oblasti, kakršen je tudi davčni organ, ko odločajo o pravicah, obveznostih in pravnih koristih posameznikov in drugih oseb²⁰, je v letu 2014 (točneje 19.12.2014) v sodbi št. X Ips 301/2013 sprejelo stališča o tem, kako vrednotiti pravno-poslovna razmerja davčnih zavezancev glede na 74. člen ZDavP-2. V tej sodbi Vrhovno sodišče najprej izhaja iz tega, da je davčna optimizacija dovoljena. V 15. točki obrazložitve izrecno poudarja, da je to, kaj je nedovoljeno izogibanje ali nedovoljena zloraba po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2 in kaj dovoljena davčna optimizacija, vprašanje, ki ga je treba presoati od primera do primera. Davčni zavezanci imajo nedvomno pravico sklepati vse pravne posle, ki niso prepovedani, pri tem pa jih lahko vodijo tudi davčni premisleki. Davčni zavezanci niso zavezani poslov voditi tako, da se čim bolj poveča davčni prihodek države. Če pa davčni zavezanci sklepajo posle ali več medsebojno povezanih poslov, ki ne sledijo nobenemu samostojnemu gospodarskemu cilju, razen pridobitvi davčne ugodnosti, ki je brez tako organiziranih poslov ne bi bilo mogoče doseči, pridobitev davčne ugodnosti pa je v nasprotju z namenom davčnih predpisov, hkrati pa je iz okoliščin primera razvidno, da je pridobitev davčne ugodnosti edini cilj davčnih zavezancev, je po presoji Vrhovnega sodišča utemeljeno zaključiti, da so s tako umetno ustvarjenimi pravno-poslovnimi odnosi zlorabili predpise.

Po stališču Vrhovnega sodišča, vsebovanega v sodbi št. X Ips 301/2013 gre pri navideznih pravnih poslih po tretjem odstavku 74. člena ZDavP-2 za zavestno razhajanje med voljo in izjavo te volje. Pravnoposlovna volja obeh pogodbenih strank je zaigrana, zato pogodba ne ustvarja pravnih učinkov med strankama. Vendar v nadaljevanju Vrhovno sodišče še razširi polje nejasnosti in neodločnosti tretjega in četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2. To stori z razlago, da navidezni pravni posli (tretji odstavek 74. člena ZDavP-2) niso posebna kategorija v razmerju do izogibanja ali zlorabe drugih predpisov (četrty odstavek 74. člena ZDavP-2),

²⁰ Sicer kršijo pravico do enakega varstva pravic iz 22. člena Ustave; enotna oz. ustaljena sodna praksa ima zato dejansko erga omnes učinek in ne zgolj inter partes.

temveč, da se gospodarska (ekonomska) vsebina dogodkov lahko zakrije s sklepanjem navideznih pravnih poslov, s sklepanjem pravnih poslov, ki pomenijo izogibanje ali zlorabo drugih predpisov oziroma ob hkratni uporabi obeh.²¹

Tudi razlaga v navedeni sodbi Vrhovnega sodišča, da gre za zlorabo pravnega posla, ker je zavezanec želel pridobiti davčne ugodnosti, ki nasprotujejo namenu določb zakona, ki ureja dohodnino, ne prispeva k jasnosti in določnosti (pa tudi h konsistentnosti ne), če Vrhovno sodišče istočasno dopušča oziroma poudarja, da imajo zavezanci pravico sklepati vse pravne posle, ki niso prepovedani, pri tem pa lahko zasledujejo tudi pridobitev davčnih ugodnosti.

Čeprav je, kot je bilo že poudarjeno, sodna praksa Vrhovnega sodišča (v smislu razlage vsebine zakonske norme in posledično njene uporabe v postopku davčnega nadzora) obvezna, kadar sodišča ali drugi državni organi odločajo o pravicah, obveznostih ali pravnih koristih pravnih subjektov,²² pa po mojem mnenju zgoraj prikazana razlaga Vrhovnega sodišča vsebine 74. člena ZDavP-2 ne omaje ugotovitve, da so določbe tega člena v neskladju z načelom zakonitosti na davčnem področju in v njegovem okviru z načelom jasnosti in določnosti.

Kljub temu, da je Vrhovno sodišče v sodbi št. X Ips 301/2013 do določene mere opredelilo kriterije oziroma okvir za delovanje davčne inšpekcije pri razlagi in uporabi 74. člena ZDavP-2, pa še vedno pušča »odprt prostor«, ki davčnemu organu omogoča arbitrarnost pri odločanju o tem, ali gre za navidezen pravni posel ali ne, o tem, ali gre za davčno izogibanje ali ne, in o tem, ali gre morda za kombinacijo obojega. Ta »odprt prostor« je v presoji od primera do primera, ki jo Vrhovno sodišče prepušča oziroma dovoljuje davčnemu organu, nima pa jasnega in določnega zakonskega (materialnopravnega) okvira. To pa po že navedenem

²¹ Ta navedba tudi potrjuje stališče, da se v primeru obravnavane norme ni mogoče postaviti na stališče, da je zakonodajalec uporabil nedoločen pravni pojem in gre torej zgolj za vprašanje uporabe nedoločenega pravnega pojma; po mojem mnenju gre ravno (ali pa tudi) zaradi vseh možnih »kombinacij«, na katere opozarja Vrhovno sodišče, za vprašanje jasnosti in določnosti pravne norme.

²² Ustavno sodišče je v odločbi *US RS, 11. 9. 2008 - Up-1631/08*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/73/2f/up-1631-082.pdf> (zadnjič obiskano: 20. 7. 2015) zapisalo: »... O utečeni sodni praksi govorimo tedaj, ko sodišča relativno daljši čas enako določajo obseg zgornje premise, ki jo potem uporabijo v konkretnih primerih, če imajo ti primeri lastnosti, ki se med seboj ujemajo. Gre torej za več enakih odločb o enakem pravnem vprašanju, pri čemer matematične formule o tem, koliko enakih odločb že izkazuje ustaljenost sodne prakse, ni. Ustavno sodišče na podlagi navedenih kriterijev ocenjuje, da ustaljena in enotna sodna praksa o obravnavanem pravnem vprašanju obstaja in da je takšna, kot jo zatrjuje pritožnik. Posebno težo daje temu dejstvu, da je enako stališče zavzelo tudi Vrhovno sodišče kot najvišje sodišče v državi...«

stališču Ustavnega sodišča povzroča pravno negotovost in ogroža pravno varnost, zato je v neskladju z načeli pravne države, saj zaradi svoje nedoločnosti dopušča naslovljencem na eni strani in davčnemu organu na drugi strani različno razlago in s tem različno uporabo pravne norme.²³

Posebna opredelitev načela davčne zakonitosti, vsebovanega v 147. členu Ustave, ne pomeni, da davčni organ pri izvrševanju davčnega nadzora ni vezan tudi na načelo zakonitosti, ki za izvršilno vejo oblasti oziroma državno upravo izhaja iz drugega odstavka 120. člena Ustave.²⁴ Iz ustaljene prakse Ustavnega sodišča izhaja, da organi izvršilne veje oblasti oziroma organi državne uprave ne smejo s svojimi predpisi spreminjati ali samostojno urejati zakonsko materijo. Zato podzakonski akti ne smejo vsebovati samostojnih določb o pravicah in obveznostih posameznikov in pravnih oseb.²⁵ Na podlagi legalitetnega načela iz drugega odstavka 120. člena Ustave gre torej v razmerju med zakonodajno in izvršilno oblastjo za vsebinsko vezanost delovanja izvršilne oblasti na zakon. Zato je izvršilna oblast pri svojem delu, torej tudi pri izdajanju predpisov, vezana na okvir, ki ga določata Ustava in zakon, in nima pravice izdajati predpisov brez vsebinske podlage v zakonu in zunaj vsebinskih okvirov, ki so ali izrecno določeni v zakonu ali ugotovljivi iz razlage zakona. S tem nista določena le okvir in podlaga upravnopravnega delovanja izvršilne oblasti, temveč postaja to delovanje za naslovljence pravnih norm znano, pregledno in predvidljivo, s čimer je večja tudi njihova pravna varnost.²⁶

Če navedeno ustavnopravno pravilo velja v primeru, ko izvršilna veja oblasti izvršuje svojo normativno funkcijo, ko torej izdaja izvršilne predpise, še toliko bolj (ali pa vsaj enako) velja v primeru, ko gre za izvrševanje materialnih ravnanj ali za izdajanje posamičnih upravnih aktov - v konkretnem primeru davčnih odločb. Z drugimi besedami: to pravilo še toliko bolj velja v primeru, ko torej ne gre za podzakonsko urejanje zakonske materije, temveč gre za njeno razlago in uporabo v posameznem primeru inšpek-

²³ Odločba US RS, 19. 10. 2000 - U-I-251/00 (op. pod črto št. 14).

²⁴ To izhaja tudi iz odločbe US RS, 21. 3. 2014 - U-I-313/13 (op. pod črto št. 9), po kateri zahteva, da davke predpisuje demokratično izvoljeno predstavniško telo, ki ima funkcijo zakonodajalca, in ne izvršilna veja oblasti, ki sicer s temi davki razpolaga pri izvrševanju nalog države ne izhaja le iz 147. člena Ustave, temveč izhaja tudi iz drugega odstavka 120. člena Ustave.

²⁵ Tako Ustavno sodišče npr. že v odločbi US RS, 25. 5. 1995 - U-I-73/94, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/d6/9b/u-i-73-943.pdf> in kasneje v odločbi US RS, 11. 11. 2004 - U-I-96/02, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/c0/f8/u-i-96-022.pdf> (oboje zadnjič obiskano: 20. 7. 2015).

²⁶ Tako Ustavno sodišče v odločbi US RS, 24. 3. 2005 - U-I-233/03, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/71/fa/u-i-233-032.pdf> (zadnjič obiskano: 20. 7. 2015).

cijskega nadzora. Takšna razlaga in uporaba v posameznem primeru ne smeta »polniti« zakonske norme na način, ki bi pripeljal do tega, da bi davčni zavezanec šele v postopku davčnega nadzora na podlagi razlage zakonske norme s strani davčnega organa ugotovil, da je storil nekaj, kar naj bi zakon prepovedoval.²⁷

Navedeno pomeni, da davčni organ ne sme odločati na podlagi razlage zakonskih določb (74. člena ZDavP-2) od primera do primera. Zakon mora dati okvir (kriterije) za odločanje davčnega organa.²⁸ To, ob vsem navedenem o načelu davčne zakonitosti ter načelu jasnosti in določnosti, zahteva tudi četrti odstavek 153. člena Ustave, po katerem morajo posamični akti in dejanja državnih organov temeljiti na zakonu ali na zakonitem predpisu. Naj opozorimo, da ta ustavna določba ne zahteva skladnosti, temveč zahteva, da morajo posamični akti temeljiti na zakonu ali na zakonitem predpisu.²⁹ Prostora za razlago od primera do primera brez jasnega in določenega zakonskega okvira torej ni.

S tega vidika bi bilo po mojem mnenju ustrežnejše ravnanje sodišč (vključno z Vrhovnim sodiščem), če bi v zadevah, v katerih gre za vprašanje razlage določb 74. člena ZDavP-2 glede navideznega pravnega posla in davčnega izogibanja ter prikrivanja prave ekonomske vsebine dogodka z izogibanjem oziroma zlorabo drugih predpisov, v skladu s 156. členom Ustave prekinila postopek in začela postopek ustavnosodne presoje teh zakonskih določb pred Ustavnim sodiščem.

Tako pa zaradi nejasnosti in nedoločnosti svojih določb 74. člen ZDavP-2 dopušča naslovljencem na eni strani in davčnemu organu na drugi strani njihovo različno razlago in s tem različno uporabo. To za davčnega zavezanca posledično pomeni, da ne more v vseh primerih dovolj zanesljivo predvideti, ali bo nek njegov odhodek tudi davčno priznan. Ob stališču o razlagi od primera do primera pa postavlja davčne zavezance tudi v neenak položaj, kar je v neskladju s pravico do enakega varstva pravic iz 22. člena Ustave, ki je na področju odločanja državnih organov

²⁷ Glej tudi opombo 15.

²⁸ Ob tem je treba navesti tudi stališče Ustavnega sodišča, po katerem opustitev dolžnosti zakonodajalca, da z zakonom določi okvir delovanja izvršilne veje oblasti, kot ta izhaja iz 87. člena Ustave, pomeni ne le kršitev 87. člena Ustave, temveč pomeni tudi kršitev načela delitve oblasti iz drugega odstavka 3. člena Ustave.

²⁹ Teorija stoji na stališču, da gre pri četrtem odstavku 153. člena Ustave za materialno zakonitost; to med drugim pomeni, da mora zakon določiti tudi pogoje oziroma vsebino (seveda jasno in določno – op. J.Č.) abstraktnega dejanskega stanja, ki je podlaga za odločitev v konkretni upravni zadevi oziroma pri izdaji posamičnega upravnega akta (glej *T. Jerovšek in P. Kovač, Upravni postopek in upravni spor, 2010, str. 28*).

o pravicah, obveznostih in pravnih koristih pravnih subjektov (ne le posameznikov, temveč tudi pravnih oseb) izpeljava oziroma konkretizacija drugega odstavka 14. člena Ustave o enakosti pred zakonom.

4. Nadaljevanje nadzornega postopka v kaznovalnem postopku

Kot je bilo že opozorjeno na začetku tega prispevka, je vprašanje jasnosti in določnosti pravnih norm v upravnih nadzornih postopkih še toliko bolj pereče v primeru, ker je dejansko stanje, ugotovljeno v nadzornem postopku, podlaga za uvedbo in vodenje kaznovalnega postopka. Če konkretiziram: ko je na podlagi nejasne in nedoločne določbe 74. člena ZDavP-2 ugotovljeno dejansko stanje (po uradni dolžnosti) uveden prekrškovni postopek ali celo kazenski.

Da se v okviru nadzornega postopka³⁰ *de facto* vrši kazenska preiskava, v kateri je dejavnost uradnih oseb (inšpektorjev) usmerjena v zbiranje podatkov za kasnejši prekrškovni in/ali kazenski postopek, je Ustavno sodišče opozorilo v zadevi št. Up-1293/08. Opozorilo je, da iz navedene ugotovitve izhaja, da se v teh postopkih lahko dejstva ugotavljajo ter dokazi zbirajo in izvajajo samo ob jamstvih, ki jih Ustava daje za kaznovalne postopke. Z drugimi besedami: kaznovalno pravna jamstva se ne raztezajo na (inšpekcijske) nadzorne postopke samo toliko časa in do tiste meje, pri kateri se aktivnosti inšpektorjev dejansko spremenijo v kazensko preiskavo. S tem, torej z odsotnostjo kaznovalno pravnih jamstev, se sicer zagotavlja učinkovitost nadzornih postopkov, kar je v carinskih, davčnih in drugih zadevah nedvomno v javnem interesu. Posledica tega, da se v nekazenskih (lahko bi rekli »goli« inšpekcijskih) postopkih ne uporabljajo ta ustavnopravna jamstva, pa je, da se dokazi, ki so sicer zakonito pridobljeni v teh postopkih, ne morejo uporabiti tudi v kazenskem (kaznovalnem) postopku. Skrb za to, da bi bilo zagotavljanje ustavnopravnih jamstev v kazenskem (kaznovalnem) postopku učinkovito, narekuje večjo previdnost pri uporabi dokazov, ki so bili pridobljeni ob manjših ustavnopravnih jamstvih ali celo

³⁰ Še zlasti v okviru prvega dela nadzornega postopka, ki običajno predstavlja preiskavo, kot je to davčna oziroma finančna preiskava po določbah ZDavP-2.

brez njih. Drugačno stališče bi pomenilo obid teh ustavnopravnih jamstev.³¹

Na standarde pri ugotavljanju dejanskega stanja v okviru nadzornega postopka, ki se nadaljuje v kaznovalnega, je Ustavno sodišče zelo odločno opozorilo v postopku presoje zakona, ki ureja preprečevanje omejevanja konkurence. V odločbi št. U-I-40/12 z dne 11.4.2013 je Ustavno sodišče poudarilo, da je v primeru, ko nadzorni organ najprej vodi nadzorni postopek, nato pa še prekrškovni, v katerem izreka globo kot represivni ukrep, ki ima generalno in specialno-preventivne ter retributivne namene (je torej kaznovalna sankcija), sicer videti, da sta postopek nadzora in prekrškovni postopek formalnopravno ločena postopka. Vendar ju vodi isti nadzorni organ, nanašata se na isto dejansko stanje, dokazi, pridobljeni v preiskovalnem postopku (tudi na podlagi sklepa o preiskavi), ki je faza postopka nadzora, pa se bodo redno in pričakovano uporabljali tudi v prekrškovnem postopku. Še več, utegnejo najti celo pot v kazenski postopek. Tako se bo preiskava v primerih, ko nadzorni organ v postopku nadzora ugotovi tudi znake prekrška, nadaljevala v postopku o prekršku, torej v kaznovalnem postopku, v njej pridobljeni dokazi pa bodo lahko celo podlaga za uvedbo kazenskega postopka. Zato je z vidika ustavnopravnih zahtev odločilno to, da bodo podatki in dokazi, pridobljeni s preiskavo, izvedeno na podlagi nadzornih pooblastil, podlaga vseh navedenih postopkov, v nadaljevanju bo to največkrat postopek o prekršku, ki ga vodi nadzorni organ po uradni dolžnosti. Zato je po stališču Ustavnega sodišča treba zakonska pooblastila, ki jih ima nadzorni organ v postopku nadzora, presoati kot pooblastila, ki so državnemu organu dana za izvedbo kaznovalnega postopka, glede na mogočo uporabo pridobljenih dokazov v kazenskem postopku pred pristojnim sodiščem, tudi za izvedbo kazenskega postopka. Učinkovita izvedba postopka nadzora v fazi preiskave je namreč tudi nujni pogoj za uspešno sankcioniranje zaradi prekrška, s katerim je naslovljenec kršil norme, in morebiti celo zaradi kaznivega dejanja.

Posledica navedenih stališč Ustavnega sodišča je bila sicer ugotovitev neustavnosti zakonske ureditve zaradi kršitve 36. in 37. člena Ustave (preiskava prostorov in komunikacij brez odločbe sodišča), vendar veljajo tudi v primeru, kakršen je bil obravnavan v

³¹ Tako Ustavno sodišče v odločbi *US RS, 6. 7. 2011 - Up-1293/08*, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/4f/d3/up-1293-082.pdf> (zadnjič obiskano: 20. 7. 2015) (zlasti 32. točka obrazložitve).

okviru prejšnjega naslova tega prispevka. Seveda s to posebnostjo, da je treba upoštevati še zahteve načela zakonitosti v kazenskem pravu, kot izhajajo iz 28. člena Ustave.³² Tudi na načelo zakonitosti v kazenskem pravu se tesno navezuje zahteva po jasnosti in določnosti pravnih norm – kot zahteva *lex certa*.³³

Na prvi pogled morda ni jasno, kakšen pomen ima zahteva po jasnosti in določnosti v kazenskem pravu za obravnavo zahteve po jasnosti in določnosti pravnih norm, ki opredeljujejo ravnanja, ki so prepovedana oziroma niso dovoljena, in zato v primeru davčnih obveznosti pomenijo izogibanje davčnim obveznostim. Pomen zahteve po jasnosti in določnosti v kazenskem (kaznovalnem) pravu postane jasen takoj, ko se spomnimo na to, da se nadzorni postopek nadaljuje s kaznovalnim (prekrškovnim ali kazenskim). V tem, torej kaznovalnem, postopku se uporabi dejansko stanje, ki je bilo ugotovljeno na podlagi norme davčnega prava. Če je slednja nejasna in nedoločna in je kot taka predstavljala podlago za ugotavljanje relevantnih dejstev, se ta njena napaka (kot kršitev 2. člena Ustave) prenese v kaznovalni postopek, v katerem po eni strani nejasna in nedoločna norma davčnega prava ali njen del predstavlja (nejasen in nedoločen) znak dejanja, ki je kaznivo, po drugi strani pa na njeni podlagi ugotovljeno dejstvo postane del dejanskega stanja, na katerega se uporabi kaznovalna norma. Položaj je podoben položaju, ko bi se kaznovalna norma glede znaka kaznivega dejanja sklicevala na drug predpis, ki bi ta znak določal nejasno in nedoločno. Posledica tega bi bila tudi kršitev 28. člena Ustave in sicer tistega vidika načela zakonitosti v kazenskem pravu, ki prepoveduje določanje kaznivih dejanj in kazni s pomočjo praznih, nedoločljivih ali nejasnih pojmov.³⁴

³² Podrobneje o pravnih jamstvih, ki izhajajo iz tega načela I. Bele V: L. Šturm, *Komentar Ustave Republike Slovenije, Dopolnitev – A, 2011, str. 415 in nasl.*

³³ Poleg tega se načelo zakonitosti zagotavlja še s prepovedjo določanja kaznivih dejanj in kazni s podzakonskimi akti ali z običajnim pravom (*lex scripta*), s prepovedjo analogije pri ugotavljanju obstoja kaznivih dejanj in izrekanju kazni (*lex stricta*) in s prepovedjo povratne veljave predpisov, ki določajo kazniva dejanja in kazni zanje (*lex praevia*); tako Ustavno sodišče v odločbi US RS, 24. 3. 2005 - U-I-335/02, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/58/18/u-i-335-022.pdf>. Da mora biti zahteva po določni opredelitvi (torej zahteva *lex certa*) spoštovana tudi pri prekrških, izhaja npr. iz odločbe Ustavnega sodišča US RS, 14. 12. 2006 - U-I-69/06, <http://odlocitve.us-rs.si/documents/53/dc/u-i-69-062.pdf> (oboje zadnjič obiskano: 20. 7. 2015).

³⁴ Torej kršitev *nullum crimen, nulla poena sine lege certa*. Primerjaj v odločbi US RS, 24. 3. 2005 - U-I-335/02 (op. pod črto št. 33) glede blanketnih norm (zlasti 15.–17. točka obrazložitve).

