

IZKLJUČNOST LISTIN KOT DOKAZIL V DAVČNEM POSTOPKU – MED TEORIJO IN PRAKSO

Jernej Podlipnik,

*univerzitetni diplomirani pravnik, doktor pravnih znanosti,
asistent na Fakulteti za državne in evropske študije v Kranju*

1. UVOD

Kdor se v Sloveniji ukvarja z davčnimi postopki, bo verjetno pritrdil stališču, da je dokazovanje njihova velika sistemska slabost. Slovenski davčni organi relativno dobro poznajo materialno pravo in ga večinoma tudi pravilno uporabljajo,¹ vendar pa se v številnih zadevah resnična materialnopravna analiza sploh ne izvede zaradi ozkosti stališč, ki se nanašajo na dokazna sredstva, s katerimi lahko davčni zavezanci dokazujejo svoje trditve, češ da jih brez (ustreznih) listin ne morejo. Pa pri tem z (ustreznimi) listinami niso mišljeni le računi, obračuni, napovedi ipd., ki so jih davčni zavezanci dolžni izdelovati, vlagati in hraniti v skladu z davčno zakonodajo, ampak tudi prevzemni zapisniki, pisne pogodbe med člani ožje družine, gradbeni dnevniki pri naročnih storitvah ipd., glede katerih pogosto ni pravne podlage, da bi jih zavezanci, od katerih jih davčni organi zahtevajo, morali imeti. Če zavezanci teh listin, glede katerih davčni organ meni, da bi jih morali imeti, ne predložijo, davčni organ navede, da niso dokazali svojih trditev v davčnem postopku in se ta zanje praviloma konča neugodno. Davčni organ namreč običajno sprašuje po dokazilih o trditvah, glede katerih je po 76. členu Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2)² dokazno breme na zavezancu. Gre za trditve, ki zmanjšujejo davčne obveznosti. Ker zavezancu ne uspe dokazati njihove resničnosti s predložitvijo (ustreznih) listin, davčni organ oceni, da niso dokazane, zato jih

¹ Pristojna sodišča zaradi napačne uporabe materialnega prava razmeroma redko odpravijo odločbe.

² Ur. l. RS, št. 13/11 – UPB4, 32/12 in 94/12.

ne upošteva. Odločitve glede dokazovanja z listinami davčni organi običajno utemeljijo s sklicevanjem na 77. člen ZDavP-2, češ da določa, da lahko davčni zavezanci svoje trditve dokazujejo v davčnem postopku le z listinami, oziroma daje listinam prednost in se drugi dokazi izvedejo le, če obstajajo listine.³ V nekaterih postopkih pa je razlog za omejitev dokaznih sredstev na (ustrezne) listine zgolj navedba, da imajo (vsi!) davčni postopki posebno naravo, zaradi česar lahko zavezanci trditve o zatrjevanih dejstvih že po Zakonu o splošnem upravnem postopku (ZUP)⁴ dokazujejo le z listinami.

Pravilno ugotovljeno dejansko stanje je temeljni pogoj za pravilno uporabo materialnega prava.⁵ Omejitev dokazovanja lahko povzroči, da materialna resnica ni ugotovljena, zaradi česar so odločitve nepravilne v dejanskem, posledično pa tudi nezakonite v materialnem smislu.

V tem članku, ki je sestavljen iz štirih vsebinskih delov in seznama literature, je predstavljen avtorjev pogled na to, katera dokazna sredstva so v davčnih zadevah dopustna. Uvodu sledi povzetek veljavne ureditve po ZUP, ZDavP-2 in drugih davčnih zakonih, ki vsebujejo dokazne omejitve. Pretežni del te točke je namenjen analizi 77. člena ZDavP-2, ki kljub vsakodnevni uporabi teoretično še ni bil podrobneje analiziran. V tretji točki sta predstavljena dva instituta, ki sta (bila) v praksi pogosto napačno zamenjana z dokaznimi omejitvami. Gre za institut verodostojne knjigovodske listine po računovodskih standardih in račun po Zakonu o davku na dodano vrednost (ZDDV-1).⁶ V sklepu članka so povzete najpomembnejše ugotovitve, predvsem ali obstaja pravna podlaga za stališče, po katerem lahko davčni zavezanci dokazujejo svoje trditve v davčnih postopkih le z listinskimi dokazi.

2. VELJAVNA SLOVENSKA PROCESNA UREDITEV

Davčni postopki spadajo med posebne upravne postopke, kar pomeni, da se v njih podrejeno (subsidiarno) uporablja ZUP, če ta vprašanja niso urejena s specialno davčno zakonodajo (tretji odstavek 2. člena ZDavP-2 oziroma drugi odstavek 3. člena ZUP). V okviru tega poglavja bo najprej predstavljena splošna ureditev po ZUP, nato specialna ureditev po ZDavP-2, nazadnje pa bodo naštet še nekatere specialne dokazne omejitve v (procesni in materialni) davčni zakonodaji.

³ To stališče ni povsem razumljivo.

⁴ Ur. l. RS, št. 24/06 – UPB2, 105/06 – ZUS-1, 126/07, 65/08 in 8/10.

⁵ T. Jerovšek in P. Kovač, nav. delo (2010), str. 153.

⁶ Ur. l. RS, št. 13/11 – UPB3, 18/11, 78/11, 38/12, 40/12 – ZUJF in 83/12.

2.1. Ureditev po ZUP

ZUP v 10. členu ureja načelo proste presoje (ocene) dokazov, po katerem o tem, katera dejstva šteti za dokazana, presoja uradna oseba, pooblaščenca za vodenje postopka oziroma za odločanje v upravni zadevi, po svojem prepričanju, na podlagi vestne in skrbne presoje vsakega dokaza posebej in vseh dokazov skupaj ter na podlagi uspeha celotnega postopka.⁷ Strnjeno pa je dokazovanje, urejeno v 164. do 206. členu ZUP, vendar pa to področje urejajo tudi nekateri drugi členi, denimo 139. in 140. člen ter drugi. Za ta članek je pomemben predvsem drugi odstavek 164. člena ZUP, ki določa:

»Kot dokaz se uporabi vse, kar je primerno za ugotavljanje stanja stvari in kar ustreza posameznemu primeru, zlasti pa listine, priče, izjave strank, izvedence in ogleda.«

Dokaz mora torej za dopustnost kumulativno izpolnjevati dva pogoja, in sicer, da je primeren za ugotavljanje stanja stvari (primernost dokaza) in da ustreza posameznemu primeru (ustreznost dokaza).⁸ Gre za t. i. generalno klavzulo o dokazilih.⁹ Ob izpolnjevanju teh dveh kriterijev se kot dokaz lahko uporabijo listine, priče, izjave strank, izvedenci, ogledi in drugo. Ta vrstni red ne določa dokazne vrednosti ali moči posameznih dokazil. Uradna oseba je tista, ki se odloči, kateri dokaz bo štela za utemeljen in verodostojen.¹⁰ Ona se odloča, ali bo dokaz, ki ga predlaga stranka, izvedla ali ne, vendar pa to mora storiti, če stranka predlaga dokaz, ki je materialnopravno upošteven, in je zanj stranka utemeljila potrebno stopnjo verjetnosti obstoja in pravne upoštevnosti.¹¹

⁷ Podobno vsebino ima prvi odstavek 72. člena ZDavP-2, ki je neke vrste prepis 138. člena ZUP z dodatkom o prosti presoji (oceni) dokazov.

⁸ Enako določa tudi avstrijski Bundesabgabenordnung (BAO, Bundesgesetzblatt, št. 1961/194, 201/65, 141/66, 134/69, 224/72, 262/1972, 577/73, 472/74, 74, 667/76, 48/77, 320/77, 151/80, 336/81, 620/81, 201/82, 587/83, 409/84, 531/84, 557/85, 325/86, 73/87, 312/87, 663/87, 412/88, 660/89, 10/91, 457/91, 695/91, 448/92, 449/92, 648/92, 12/93, 257/93, 583/93, 694/93, 818/93, 611/94, 680/94, 681/94, 682/94, 50/95, 201/96, 411/96, 797/96, 70/97, 9/98, 28/99, 106/99, 164/99, 194/99, 142/00, 59/01, 144/01, 84/02, 97/02, 132/02, 155/02, 71/03, 124/03, 57/04, 180/04, 2/05, 161/05, 99/06, 100/06, 143/06, 24/07, 99/07, 2/08, 65/08, 85/08, 20/09, 52/09, 135/09, 9/10, 34/10, 58/10, 105/10, 111/10, 76/11, 112/11, 22/12, 112/12 in 14/13) v 166. členu. Gre za avstrijski splošni davčni zakon, kar pomeni, da so po tej izrecni zakonski določbi v Avstriji tudi v davčnih zadevah dopustna vsa dokazna sredstva, če so ustrezna in primerna.

⁹ B. Grafenauer in J. Breznik, nav. delo, str. 459; R. Godec: Uvod, v: R. Godec in T. Jerovšek, nav. delo, str. 12.

¹⁰ V. Androjna, nav. delo (1977a), str. 145; sodba Zveznega vrhovnega sodišča Uš 597/8 z dne 8. februarja 1958.

¹¹ Gre za stališče Ustavnega sodišča iz 8. točke obrazložitve odločbe US RS Up-3663/07 z dne 10. septembra 2009, ki se sicer nanaša na prekrškovno zadevo, vendar pa obravnava načelo proste presoje dokazov, ki velja tako v prekrškovnem kot tudi v upravnem postopku.

Uradna oseba torej ni povsem prosta (svobodna) pri oceni, da bi lahko zavrnila izvedbo predlaganega dokaza, ki je ustrezen in primeren ter bi lahko vplival na odločitev. Če predlaganemu dokaznemu predlogu ugotovi ali ga zavrne,¹² mora uradna oseba v odločbi tudi obrazložiti (3. točka prvega odstavka 214. člena ZUP), zakaj se je tako odločila.¹³ Slovenska upravno-procesna teorija se s primernostjo in ustreznostjo dokaznih sredstev v smislu drugega odstavka 164. člena ZUP ni ukvarjala prav dosti. Izjemi sta Androjna in Kerševan,¹⁴ ki menita, da ta generalna klavzula predpisuje, da sme organ pri ugotavljanju dejanskega stanja uporabiti kot dokazilo vse, kar je primerno, in da med več primernimi dokazili v konkretnem primeru uporabi tisto, ki ustreza temu primeru. S tem sicer avtorja še nista pojasnila pojma »primernost dokaza«, vendar pa mora organ dokaz, takoj ko je glede na okoliščine konkretne zadeve primeren, izvesti, če seveda ni drugega dokaza, ki posameznemu primeru bolj ustreza. Popolnoma neprimerno za ugotovitev nekega dejstva je dokazno sredstvo, če je gotovo,¹⁵ da z njegovo pomočjo zatrjevanega dejstva ni mogoče dokazati. Pri tem pa o neprimernosti dokaznega sredstva ni dopustno sklepati iz dotedanjega dokaznega rezultata ali da se neprimernost utemeljuje zgolj s predvidoma pomanjkljivo dokazno vrednostjo dokaza.¹⁶

Zakonodajalec lahko predpiše dokazno pravilo, da se lahko posamezno pravno pomembno dejstvo dokazuje le s predpisanim dokazilom.¹⁷ Vendar pa taka ureditev v upravnih postopkih po stališču upravnoprocesne teorije¹⁸ in ustavnosodne prakse¹⁹ pomeni poseg v 22. člen (enako varstvo pravic) Ustave Republike Slovenije (URS).²⁰ Tak poseg je ustavno dopusten le, če je v skladu s

¹² Dokazni predlog je po ustavnosodni praksi (odločba US RS Up-3663/07 z dne 10. septembra 2009) mogoče zavrniti, če je nadaljnje izvajanje dokazov zaradi jasnosti zadeve odveč; če je dejstvo, ki naj bi se s predlaganim dokazom dokazovalo, že dokazano ali je brez pomena za zadevo ali če je dokazno sredstvo neprimerno ali nedosegljivo.

¹³ Polona Kovač: komentar k 164. členu ZUP, v: T. Jerovšek in G. Trpin, nav. delo, str. 483.

¹⁴ V. Androjna in E. Kerševan, nav. delo, str. 336.

¹⁵ Verjetnost ne zadostuje.

¹⁶ Prim. 9. točko obrazložitve odločbe US RS Up-3663/07 z dne 10. septembra 2009 (prekrškovna zadeva), v kateri se Ustavno sodišče RS sklicuje na nemškega avtorja, ki je zapisal, da je dokaz z zaslišanjem priče lahko neprimeren, če se dokazuje določeno dejstvo, ki priči ne more biti dostopno, ali ker za to obstajajo konkretne okoliščine objektivne narave (npr. slepota, gluhost, duševna prizadetost).

¹⁷ V. Androjna, nav. delo (1977b), str. 143.

¹⁸ T. Jerovšek in P. Kovač, nav. delo (2010), str. 45.

¹⁹ Npr. odločba US RS U-I-397/98 z dne 21. marca 2002, ki ureja to vprašanje v upravnih zadevah, vendar pa enako stališče glede na odločbo US RS Up-642/05 z dne 7. februarja 2007 velja za civilne zadeve.

²⁰ Ur. l. RS, št. 33/91-I, 42/97, 66/00, 24/03, 69/04, 69/04, 69/04 in 68/06.

t. i. testom sorazmernosti po tretjem odstavku 15. člena URS, kar pomeni, da mora biti nujen, primeren in sorazmeren v ožjem smislu.²¹ Enako velja, če se z razlago določb, brez upoštevanja vseh okoliščin zadeve, zavzame generalno stališče o obstoju dokaznih pravil, saj se s tem stranki onemogoča dokazovanje okoliščin, ki so za odločitev bistvene.²² Tako je denimo stališče, da v davčnih postopkih zaradi narave davčnih zadev dejstev ni mogoče dokazovati drugače kot z listinami.²³

2.1.1. Posebna narava davčnih postopkov in dokazna sredstva

V upravni in upravnosodni praksi je mogoče pogosto prebrati stališče, da imajo davčni postopki posebno naravo, zaradi česar je mogoče dejstva v njih dokazovati le z listinami in je dokazovanje z drugimi dokaznimi sredstvi izključeno.²⁴ Pri tem ni navedeno, ali to stališče velja torej tako za zavezanca kot za davčni organ ali morda le za zavezanca. Če bi veljalo, bi moralo veljati za oba, saj bi bil v nasprotnem primeru zavezanec v slabšem procesnem položaju v primerjavi z organom.

O naravi davčnih postopkov v povezavi z dokazovanjem se je Ustavno sodišče RS ukvarjalo v zadevi,²⁵ v kateri je presoјalo ustavnost določbe, ki je izrecno omejevala dokazovanje odhodkov na listine, ko se davčna osnova ugotovi z oceno. Ta določba se je glasila:

»Če davčni organ ugotovi prihodke, ki jih zavezanec ni napovedal, te prihodke prišteje k napovedanim prihodkom. Napovedani odhodki se v tem primeru povečajo le, če zavezanec predloži dokumentacijo o odhodkih, ki zapadejo na tako povečani prihodek.«

V 9. točki obrazložitve te odločbe, v kateri je ugotovilo njeno ustavnost, je zapisalo:

»Da se zajamči tekoč priliv vplačil, kar zagotavlja proračunska sredstva, mora biti temu prilagojena tudi narava postopka odmere in pobiranja davka.«

²¹ Prim. 8. točko obrazložitve odločbe US RS U-I-397/98 z dne 21. marca 2002.

²² Prim. 7. točko obrazložitve odločbe US RS Up-642/05 z dne 7. februarja 2007.

²³ Komentatorja Zakona o davčnem postopku (ZDavP, Ur. l. RS, št. 18/96, 87/97, 35/98 – odločba US RS, 82/98, 91/98, 1/99 – ZNIDC, 108/99, 37/01 – odločba US RS, 97/01, 105/03 – odločba US RS, 16/04 – odločba US RS, 42/04 – odločba US RS, 54/04 – ZDavP-1, 109/04 – odločba US RS, 128/04 – odločba US RS in 120/06 – odločba US RS), ki še ni imel določbe o dokaznih sredstvih in se je glede tega vprašanja v celoti uporabljal ZUP, sta menila, da je tudi v davčnih zadevah mogoče dejstva dokazovati z vsemi (primernimi in ustreznimi, op. a.) dokaznimi sredstvi. J. Sinkovec in B. Tratar, nav. delo, str. 61. Enako J. Sinkovec, nav. delo, str. 11–15.

²⁴ Npr. sodba in sklep Upravnega sodišča RS U 2193/2002 z dne 22. novembra 2004.

²⁵ Odločba US RS U-I-397/98 z dne 21. marca 2002.

Nadalje pa še, da dolžnost vodenja poslovnih knjig oseb, ki se ukvarjajo z opravljanjem dejavnosti:

»izhaja iz same narave davčne obveznosti, saj brez vse dokumentacije ne bi bilo mogoče sestavljati in preverjati davčne napovedi ter voditi postopka in odmeriti davka. Omejitev dokaznih sredstev na listinsko dokumentacijo oziroma listinske dokaze v primeru, ko davčni organ ugotovi prihodke, ki jih zavezanec ni napovedal, je zato nujna posledica ureditve, po kateri davčnih obveznosti brez takšne dokumentacije sploh ni mogoče obračunavati in tudi ne odmeriti davka.«

Iz obrazložitve izhaja, da je Ustavno sodišče RS ugotovilo ustavno skladnost te določbe za primer, ko se prej ugotovi kršitev davčne zakonodaje tako, da zavezanec ne napove prihodkov, ki bi jih moral, zato se njegova davčna osnova ugotovi z oceno.²⁶ Prav tako iz obrazložitve izhaja, da gre za zavezanca, ki je po davčni zakonodaji dolžan voditi dokumentacijo, in ne za katerega koli zavezanca. Davčni organ lahko od njega zahteva dokumentacijo, ki jo je dolžan voditi, ne pa katere koli dokumentacije, za katero (brez zakonske podlage) meni, da bi jo moral imeti. Najpomembneje pa je, da je citirana določba izrecno predpisovala dokazovanje z listinami, Ustavno sodišče RS pa je presojalo njeno ustavno skladnost. Ne izhaja pa iz obrazložitve, da je mogoče določbe ZUP razlagati na način, da je v vseh davčnih postopkih in glede vseh zavezancev dokazovanje omejeno na listinska dokazila. Listinska dokazila se nanašajo predvsem na to, da so obračuni zavezancev, ki se ukvarjajo z opravljanjem dejavnosti, pravilno sestavljeni, ne pa na to, da bi za dokazovanje vseh okoliščin posameznega posla moral imeti dokumentacijo, ki jo zahteva davčni organ. Kakor je razumeti odločbo, da bi zavezanec lahko odhodke izkazal z računom za nakup blaga, ne bi mu pa bilo treba prevzema tega blaga dokazovati s prevzemnim zapisnikom. Če bi bil prevzem sporen glede na okoliščine zadeve, ki bi jih izkazal davčni organ, bi bilo mogoče prevzem dokazovati z vsemi dokaznimi sredstvi. Narava davčnega postopka, ki jo omenja Ustavno sodišče RS v obrazložitvi, se torej nanaša na sestavljanje obračunov, ne pa na dokazovanje vseh dejstev v davčnih postopkih.

Tudi stališča tedanjega ustavnega sodnika dr. Udeta v pritrdilnem ločenem mnenju, na katero se davčni organi in celo sodišča²⁷ sklicujejo, kot da gre za

²⁶ Dejstvo, da je šlo za ugotavljanje davčne osnove z oceno, ker zavezanec ni imel dokumentacije oziroma je bila ta pomanjkljiva ali vsebinsko napačna, se je zdelo ustavnemu sodišču pomembno pri presoji dopustnosti posega v 22. člen URS (9. in 10. točka obrazložitve odločbe US RS U-I-397/98 z dne 21. marca 2002).

²⁷ Na to ločeno mnenje se je Vrhovno sodišče RS sklicevalo v sodbi X Ips 28/2009 z dne 21. aprila 2011, kot da gre za stališče Ustavnega sodišča RS, a ni tako. Povzelo je stališče iz

stališče Ustavnega sodišča RS, da je na generalni ravni dokazovanje v davčnih zadevah omejeno na listinska dokazila, po moji oceni ni mogoče razumeti na način, kot se v praksi razlaga, češ da se vsa dejstva v davčnih postopkih dokazujejo le z listinami. Iz 4. točke obrazložitve ločenega mnenja: »Očitno je torej v davčnih zadevah dokazovanje omejeno predvsem na poslovne knjige in drugo dokumentacijo, torej na listinske dokaze« po moji oceni izhaja, da ima v mislih dokazovanje pravilnosti vpisov v davčne evidence, in ne vseh dejstev, ki se ugotavljajo v davčnih postopkih. Da pa ima s tem v mislih tiste evidence, ki jih je zavezanec dolžan voditi po predpisih, izhaja po moji oceni iz 6. točke obrazložitve pritrdilnega ločenega mnenja. Tudi njegovo stališče je torej razumeti na način, da se ne nanaša na vsa dejstva, ampak na vpise v davčne evidence. Ti morajo biti dokazani z listinami, nikakor pa ne razumem njegovega stališča na način, da je vsako dejstvo v davčnih postopkih mogoče dokazovati le s predložitvijo papirja.

Davčni organi in sodišča so torej prevzeli stališče dr. Udeta, s tem da so si ga razlagali na svoj način, češ da v davčnem postopku ni mogoče dokazovati nobenega dejstva drugače kot z listinami. Niso se torej omejili na vpise v davčne evidence. Čeprav v nobeni odločbi ali sodbi ni opaziti obrazložitve, gre verjetno za stališče, ki temelji na drugem odstavku 164. člena ZUP, češ da nobeno od drugih dokaznih sredstev razen listin ni primerno za dokazovanje dejstev v davčnih postopkih. To pa ne drži. Tako je menilo Ustavno sodišče RS v prej citirani odločbi, tako pa očitno meni tudi zakonodajalec, ki ob sprejemanju ZDavP-2 takega pravila ni zapisal (77. člen ZDavP-2, ki bo podrobneje obravnavan v nadaljevanju, tega ne določa, celo nasprotno, določa, da so poleg listinskih dopustna tudi vsa druga – ustrezna in primerna – dokazna sredstva). Prav tako je nesmiselno vse davčne postopke metati v isti koš, saj so zelo različni, upoštevati pa je treba tudi status davčnega zavezanca, predvsem ali je dolžan voditi dokumentacijo in evidence ali ne. Položaj enih in drugih ni enak, zato splošno stališče, ki velja za vse davčne postopke in vse zavezance, ne more vzdržati. To pomeni, da je treba v konkretni zadevi, upošteva vse njene okoliščine in status davčnega zavezanca, ugotoviti ustreznost in primernost posameznega dokaza. Uporabiti je torej treba 164. člen ZUP. Strinjati se je mogoče, da je sprotno dokumentiranje dejstev, ki so pomembna za obdavčenje, pomembno tako z vidika nadzora kot lažjega dokazovanja. Vendar pa bi bilo pretirano trditi, da nikoli ni mogoče nobenega dejstva v davčnem postopku dokazati drugače kot z listino.

6. točke obrazložitve pritrdilnega ločenega mnenja, da v davčnih postopkih, drugače od drugih, ne gre za poseg v 22. člen URS, če se dokazi omejujejo na listinske.

Stališče davčnih organov in sodišč ni življenjsko, saj administracija za davčne namene, ki nimajo nobenega pravno-poslovnega smisla, privede do tega, da se zavezanci manj ukvarjajo s tem, kako bodo uspešno poslovali, ampak predvsem s tem, ali imajo vse potrebne listine, ki bi jih od njih morda zahtevali davčni organi, čeprav ni nikjer določeno, da bi te listine morali imeti. To bi pomenilo popolno birokratizacijo. Zavezanci morajo imeti predvsem listine, ki so v poslovnem smislu običajne,²⁸ in tiste, ki jih od njih izrecno zahteva davčna zakonodaja.

2.2. Splošna ureditev po ZDavP-2

Veljavni²⁹ ZDavP-2 v 77. členu (dokazila) določa:

»Če ta zakon ali zakon o obdavčenju ne določa drugače, dokazuje zavezanec za davek svoje trditve v davčnem postopku praviloma s pisno dokumentacijo ter poslovnimi knjigami in evidencami, ki jih vodi v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju, lahko pa predlaga tudi izvedbo dokazov z drugimi dokaznimi sredstvi.«

2.2.1. Dokazovanje z nelistinskimi dokazi ni izključeno

Citirana določba torej predpisuje, katera dokazna sredstva lahko predlaga zavezanec za davek za dokazovanje resničnosti svojih trditev,³⁰ ne določa pa, katera dokazna sredstva lahko izvede davčni organ. To pomeni, da za davčni organ velja ZUP, za zavezanca pa najprej ZDavP-2 in šele podrejeno ZUP. Če

²⁸ Davčni zavezanec, ki se ukvarja s finančnimi lizingi, mi je nekoč dejal, da če bi želeli spoštovati zahteve, da so dolžni vsak avtomobil izročiti stranki osebno, kot je od njih zahteval davčni organ, bi morali zaposliti dodatne ljudi, kar pa pomeni, da ne bi bili več konkurenčni.

²⁹ Identično določbo je imel tudi prej veljavni Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1, Ur. l. RS, št. 21/06 –UPB2) v 96. členu, medtem ko njegov predhodnik ZDavP ni urejal vprašanja dokazil v davčnih postopkih, zato se je glede tega podrejeno (subsidiarno) uporabljal ZUP. Ravno tako predhodnika ZDavP, in sicer Zakon o davkih občanov (ZDO, Ur. l. SRS, št. 36/88, SRS, 8/89, SFRJ, št. 83/89, SRS, št. 5/90, RS, št. 48/90, 8/91, 10/91, 17/91-I – ZUDE, 14/92 – ZOMZO, 7/93, 8/93, 13/93 – ZP-G, 66/93 – ZP-H, 12/94, 1/95, 77/95, 18/96 – ZDavP, 77/96, 80/97, 86/98, 91/98 – ZDavP-C, 1/99 – ZNIDC, 7/99, 28/99, 110/99, 116/00, 106/01, 112/02, 1/04, 128/04, 4/06, 117/06 – ZDVP, 117/06 – ZDDD, 133/06, 119/07, 24/08 – ZDDKIS, 119/08, 104/09, 103/10, 91/11 in 97/12) ter Zakon o Agenciji Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje (ZAPPNI, Ur. l. RS, št. 48/94, 18/95 – odločba US, 58/95, 18/96 – ZDavP, 87/97, 54/99 – odločba US, 30/02 – ZPlaP in 80/04 – ZUARLPP) nista vsebovala določbe glede dokaznih sredstev, s katerimi lahko zavezanci dokazujejo svoje trditve v davčnem postopku.

³⁰ Dokumentacija je po stališču Ustavnega sodišča pisno izražena trditev o poslovnem dogodku, v katerem sodelujejo osebe in predmeti (7. točka obrazložitve odločbe US RS U-I-397/98 z dne 21. marca 2002).

bi 77. člen ZDavP-2 določal, da je zavezančev dokazovanje omejeno na listine, bi bil njegov procesni položaj v primerjavi s položajem organa bistveno slabši. Tudi to je razlog, da citirane določbe ni mogoče razlagati tako, da lahko zavezanci za davek dokazujejo svoje trditve le z listinami,³¹ davčni organ pa kot dokazilo lahko uporabi katerokoli primerno in ustrezno dokazno sredstvo.

Treba je upoštevati, da mora davčni zavezanec po 76. členu ZDavP-2³² svoje trditve dokazati. Skupek določb o dokaznem bremenu in generalni omejitvi dokaznih sredstev na listinske dokaze (pa naj bo to zaradi razlage 77. člena ZDavP-2 ali zaradi posebne narave davčnega postopka, obravnavane zgoraj) bi pomenil, da bodo davčni zavezanci dolžni plačati davek le zato, ker nimajo listine, ki bi dokazovala okoliščine poslovnega dogodka, čeprav vpisi v poslovne knjige sploh niso problematični in čeprav morda ne bi bilo nikakršnih znamenj, kaj šele dokazov, da so obračunali in plačali premalo davka.

2.2.2. Listine po 77. členu ZDavP-2

ZDavP-2 v 77. členu določa, da zavezanec dokazuje svoje trditve praviloma »s pisno dokumentacijo ter poslovnimi knjigami in evidencami, ki jih vodi v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju«, kar pomeni, da je očitno zakonodajalec predpisal, da zavezanec praviloma (primarno) dokazuje svoje trditve na dva načina:

- s pisno dokumentacijo,
- s poslovnimi knjigami in evidencami.

³¹ Enako T. Jerovšek in drugi, nav. delo, str. 199; A. Kobal, nav. delo (2011a), str. 199. Enako stališče je zavzela tudi vlada v predlogu zakona o davčnem postopku, EVA 2006-1611-0024, št. 00712-40/2006/21, 14. september 2006, str. 8 in 191, kjer je izrecno navedeno: »Praviloma se vsa dejstva v davčnem postopku dokazujejo s pisno dokumentacijo oziroma listinami, lahko pa zavezanec za davek predlaga tudi druga dokazna sredstva po ZUP (priče, izvedence ...).« S tem ko je Državni zbor RS tak predlog sprejel, gre pravzaprav za zakonodajalčevo razlago.

³² Izrazoslovje tega člena ni najboljše in bi lahko kazalo na to, da se dokazuje le z listinami. V prvem odstavku je namreč navedeno, da je zavezanec dolžan za svoje trditve v postopku »predložiti« dokaze. Le dokazi, ki imajo fizično obliko in s katerimi stranka lahko razpolaga ali jih pridobi, se lahko predložijo (174. člen ZUP). Na prvi pogled se zdi, kot da zakon meri na listine v širšem smislu. Izvedbo drugih dokazov (npr. priče, izvedenci, zaslišanje stranke, ogled) stranka zgolj »predlaga«, saj jih po naravi stvari ne more »predložiti«. Vendar pa bi bila taka razlaga določbe napačna. Tudi ZUP v 140. členu, ki se sicer nanaša zgolj na postopke, začete na zahtevo stranke, pri uporabi teh dveh pojmov ni konsistenten. Medtem ko ju v drugem odstavku jasno loči, da stranka predlaga dokaze in jih tudi predloži, če je to mogoče, pa v tretjem odstavku 140. člena ZUP določa, kakšne so posledice, če stranka ne »predloži« dokazov, ne pa, kakšne so posledice, če ne »predlaga« dokazov. Očitno je torej s pojmom »predloži« mišljena tako fizična predložitev kot tudi predlaganje izvedbe dokazov, ki jih stranka ne more predložiti, bodisi ker jih po naravi stvari ni mogoče bodisi ker nima dokaza.

Vprašanje pa je, ali se citirani stavek za vejico nanaša na oba načina dokazovanja ali zgolj na zadnjega. Ker gre za izjemo od splošnega pravila po drugem odstavku 164. člena ZUP, je treba 77. člen ZDavP-2 razlagati restriktivno, kar pomeni, da se nanaša zgolj na listine, ki jih zavezanci vodijo v skladu z materialnimi in procesnimi davčnimi zakoni. Ne nanaša pa se morda na listine, ki jih zavezanci vodijo v skladu z nedavčnimi zakoni oziroma ki jih vodijo po podzakonskih (davčnih ali nedavčnih) predpisih.³³ Obveznost dokumentiranja in vodenja evidenc iz 77. člena ZDavP-2 velja predvsem za zavezance, ki opravljajo dejavnost, ne pa za druge zavezance. V prid te razlagi govori tudi dejstvo, da če bi imel zakonodajalec v mislih katerekoli listine (dokumentacijo), ne bi posebej izpostavljal pisne dokumentacije ter poslovnih knjig in evidenc, ki jih zavezanci vodijo v skladu z davčno zakonodajo, ampak bi enostavno uporabil pojem »dokumentacija« ali »listine«. Zakonodajalec torej ne bi posebej pojasnjeval, na katero dokumentacijo meri. Opozoriti pa velja tudi, da 77. člen ZDavP-2 omenja le davčno dokumentacijo, ki jo vodi zavezanec za davek, ki dokazuje določeno svojo trditev v postopku, ne velja pa enako za davčno dokumentacijo drugega zavezanca za davek, ki ni stranka postopka. To velja omeniti, ker davčni organi od zavezancev zahtevajo, naj predložijo davčno dokumentacijo svojih poslovnih partnerjev, za pridobitev katere nimajo zavezanci, v nasprotju z davčnimi organi, nobenih pooblastil.

2.2.3. V čem je prednost listinskih dokazov

V literaturi so deljena stališča o tem, ali daje 77. člen ZDavP-2 tam naštetim listinam prednost pred drugimi dokazi ter s tem posega v načelo proste presoje dokazov. Nekateri avtorji menijo, da imajo vse listine prednost pred drugimi dokazanimi sredstvi,³⁴ medtem ko drugi takemu stališču nasprotujejo z argumentacijo, da taka razlaga pomeni iskanje formalne, in ne materialne resnice v davčnih postopkih.³⁵ Pri tem velja omeniti, da zadnji ne utemeljijo, zakaj 77. člen ZDavP-2 primarno omenja (nekatere) listine, šele sekundarno pa dovoljuje dokazovanje z vsemi drugimi (ustreznimi in primernimi) dokaznimi sredstvi. Dr. Jerovšek in dr. Kovačeva, ki spadata v prvo skupino, pa menita,³⁶ da imajo vse listine prednost pred drugimi dokaznimi sredstvi zaradi načela

³³ Obveznost dokumentiranja po ZDavP-2 je predpisana v 31. členu, hranjenja pa v 32. členu. Podobno vsebino imata denimo tudi 85. in 86. člen ZDDV-1.

³⁴ T. Jerovšek in drugi, nav. delo, str. 199; T. Jerovšek in P. Kovač, nav. delo (2008), str. 127; V. Jerovšek Verbič, nav. delo, str. 7.

³⁵ A. Kobal, nav. delo (2011a), str. 199; A. Kobal, nav. delo (2011b), str. 563 in 570–573.

³⁶ T. Jerovšek in P. Kovač, nav. delo (2008), str. 127.

ekonomičnosti postopka (14. člen ZUP).³⁷ Davčni organi so dolžni med več primernimi in ustreznimi dokazili izvesti tista, ki so verodostojnejša, cenejša in hitrejša. Iz vsebine načela ekonomičnosti postopka izhaja,³⁸ da ne sme iti na račun načel zakonitosti, zaslišanja stranke in materialne resnice.³⁹ Načelo je torej podrejeno tem načelom. Če obstajajo listine iz 77. člena ZDavP-2, ki verodostojno izkazujejo trditve, po tem stališču ni razloga, da bi davčni organi izvajali tudi druge dokaze, saj bi bilo to neekonomično. Te listine pa se štejejo za vsebinsko verodostojne, dokler se ne ugotovi drugače. Da listine iz 77. člena ZDavP-2, ki jih je predložil zavezanec, ne vsebujejo pravih podatkov, mora pojasniti in dokazati davčni organ, in to lahko stori z vsemi (primernimi in ustreznimi) dokaznimi sredstvi. Po tem pa ima zavezanec možnost dokazovati nasprotno, in to z vsemi dokaznimi sredstvi, in ne le listinami, kot je pogosto stališče davčnih organov. Na ta način lahko ugotovimo, da bi se ob formalni pravilnosti dokumentacije, ki jo je zavezanec dolžan voditi po davčnih zakonih, moralo šteti, da je tudi vsebinsko pravilna. Posledično pa, da je zavezanec dolžan dokazovati vsebinsko pravilnost šele, če davčni organ prej izkaže, da je dokumentacija vsebinsko napačna. Obratno pa seveda velja, če ima zavezančeva dokumentacija formalne pomanjkljivosti.⁴⁰

Stališče, da imajo listine iz 77. člena ZDavP-2 prednost zaradi načela ekonomičnosti postopka, je prepričljivo. Da prednosti nimajo vse listine, ampak le dokumentacija, ki so jo davčni zavezanci dolžni sestavljati in voditi po (materialnih in procesnih) davčnih zakonih, izhaja tudi iz tega, da bi bil sicer 77. člen ZDavP-2 povsem nepotreben. Če bi to veljalo za vse listine, bi zadostovala razlaga drugega odstavka 164. člena in 14. člena ZUP.

Listine iz 77. člena ZDavP-2 imajo torej prednost, nikakor pa to ne pomeni, da dejstev ni dopustno dokazovati z vsemi drugimi dokaznimi sredstvi, če je predlagani dokaz v konkretnem primeru ustrezen in primeren za dokazovanje zatrjevanega dejstva. Toda to je ocena, ki jo mora narediti davčni organ z vso

³⁷ Ne pojasnita sicer izrecno, ali to velja za vse listine ali le za tiste, ki so navedene v 77. členu ZDavP-2. Menim pa, da bi moralo to veljati za slednje, saj so to listine, ki jih mora za davčne namene voditi in hraniti zavezanec.

³⁸ To je razvidno iz njegove vsebine, po kateri je treba postopek voditi hitro, s čim manjšimi stroški in čim manjšo zamudo za stranke in druge udeležence v postopku, vendar tako, da se priskrbi vse, kar je potrebno, da se lahko pravilno ugotovi dejansko stanje, zavarujejo pravice in pravne koristi stranke ter izda zakonita in pravilna odločba.

³⁹ T. Jerovšek in P. Kovač, nav. delo (2010), str. 63.

⁴⁰ Avstrijski BAO v prvem odstavku 163. člena izrecno določa domnevo vsebinske pravilnosti, če so poslovne knjige in evidence zavezanca vodene v skladu z zakonodajo in po formalni plati neoporečne. To pomeni, da v tem primeru davčnim zavezancem ni treba dokazovati vsebinske pravilnosti vpisov, saj se ta domneva. In se zato zavezancem ni treba vnaprej braniti, ko še ni ugotovljena nobena nepravilnost.

skrbnostjo in z uporabo pravil ZUP. Gre predvsem za to, da listine po 77. členu ZDavP-2 dokazujejo pravilnost vpisov v davčne evidence.

2.2.4. Zavezanec nima dokumentacije, ki jo je dolžan voditi

Težava se pojavi, kadar zavezanec, ki je dolžan voditi in hraniti dokumentacijo, te nima oziroma je ne predloži. Če so izpolnjeni pogoji iz prvega odstavka 68. člena ZDavP-2,⁴¹ se izvede ugotovitev davčne osnove z oceno (cenitvijo). Kadar pa gre za manjkajoče listine, ki se nanašajo na dogodke, ki so vknjiženi v poslovni in davčni dokumentaciji, pa se je v osnovi strinjati s stališčem, da vpisov v poslovne knjige ni mogoče dokazovati drugače kot z listinami. Gre namreč za veliko (poslovnih) dogodkov, natančne podatke o vrednostih, poslovnih partnerjih (imena oziroma firme, naslovi, davčne številke), količini ipd. Dokazovanje posameznih vpisov v poslovne knjige z drugimi dokaznimi sredstvi kot z listinami praviloma res ni primerno v smislu 164. člena ZUP. To pa ne pomeni, da gre že zato samodejno izključiti vse dokaze, ki bi bili predlagani za dokaz pravilnosti vpisa v davčne evidence, ampak bo morala uradna oseba pri presoji predlaganega nelistinskega dokaza oceniti, ali je primeren in ustrezen. Za dokazovanje vpisov v poslovne knjige bo praviloma edini primeren dokaz ustrezna listina. Glede dokazovanja drugih dejstev, ki so pomembna za odločitve v davčnem postopku, pa je nabor primernih in ustreznih dokazil bistveno širši. Verjetno ni celo nič ožji kot v vseh drugih (upravnih) postopkih.

Davčni organ mora v odločbi pojasniti, zakaj dokaz, ki ga (substancirano) predlaga zavezanec, ni ustrezen ali primeren za dokazovanje določenega dejstva. Upravna in sodna praksa se glede tega vprašanja ni razvila ravno zaradi generalnih stališč davčnih organov in sodišč, da v davčnih zadevah sploh (ne glede na to, ali gre za dokazovanje vpisa v evidence ali za dokazovanje drugih

⁴¹ Davčni organ lahko ugotovi predmet obdavčitve s cenitvijo in na tej podlagi odmeri davek, če:

- zavezanec za davek ne vloži davčne napovedi ali ne predloži obračuna davka davčnemu organu ali ju vloži oziroma predloži brez podatkov, potrebnih za ugotovitev davčne obveznosti;
- fizična oseba ne napove dohodkov;
- ugotovi, da temelji davčna napoved oziroma obračun davka na neresničnih ali nepravilnih podatkih;
- ugotovi, da napovedani prihodki oziroma prihodki, izkazani v obračunu davka, niso sorazmerni napovedanim odhodkom oziroma odhodkom, izkazanim v davčnem obračunu, razen če davčni zavezanec navede upravičene razloge;
- zavezanec za davek na zahtevo davčnega organa ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi, ali so knjige in evidence vsebinsko napačne ali če kažejo take bistvene formalne pomanjkljivosti, ki upravičujejo dvom o njihovi vsebinski pravilnosti;
- delodajalec ne predloži podatkov o davčnem odtegljaju od dohodkov iz zaposlitve.

dejstev) ni mogoče dokazovanje brez listin oziroma tudi zaradi pravil o predložitvi listin kot formalnih predpostavk za uveljavljanje pravic po računovodskih standardih in na področju davka na dodano vrednost.⁴² Vrhovno sodišče RS pa je v eni od davčnih zadev že zavzelo stališče glede primernosti predlaganega dokaza z zaslišanjem prič, češ da je glede na okoliščine neprimeren, saj je bilo spornih več kot tisoč računov.⁴³ Ni pa navedlo, da je predlagani dokaz neprimeren *per se*, kar je pravilno, saj je stranka dokazovala pravilnost prejetih računov. Listine so torej obstajale, dokazovala pa so se torej druga dejstva. Vendar pa so tudi za dokazovanje teh pomembne okoliščine, kot so oddaljenost poslovnih dogodkov, njihova množičnost ipd., ki prispevajo k temu, da predlagani dokaz ne bo primeren in ustrezen.

Velja pa opozoriti še na pravočasnost in način, kako morajo zavezanci v postopkih predlagati dokaze. Zavezanci, ki želijo dokazati svoje trditve, morajo to storiti pravočasno (praviloma pred izdajo prvostopenjske odločbe), predvsem pa morajo svoje dokazne predloge substancirati.⁴⁴ Tega pogosto ne storijo. In v teh primerih davčnim organom ni treba izvajati dokazov, saj so bodisi predlagani prepozno ali pa neustrezno (nesubstancirano).

Iz navedenega torej izhaja, da bo brez kakršnihkoli listin zavezanec težko dokazal svoje trditve. To bo verjetno prej izjema kot pravilo. Vendar pa mu je treba dati možnost. Napačna je trenutna praksa, ko je šlo stališče glede dokazovanja tako daleč, da se kot primarna ne zahteva listinska dokumentacija samo glede osnovnih listin, potrebnih za vknjižbe (npr. računov), ampak celo za listine, za katere ni pravne podlage, ki bi določala izdelavo in hranjenje te dokumentacije (npr. prevzemni zapisniki). To je dokumentacija, ki je 77. člen ZDavP-2 niti ne omenja med prednostnimi dokazili. Nerazumno in brez pravne podlage je stališče davčnih organov, da bi moral imeti zavezanec vsak svoj korak listinsko dokumentiran zaradi davčnih potreb. Če država meni, da je neko področje

⁴² Pred tem pa tudi prometnega davka.

⁴³ Gre za sodbo X Ips 203/2009 z dne 29. junija 2011. Zavezanec je predlagal zaslišanje oseb na bencinskih servisih, ki naj bi potrdile, da so tam dejansko kupovale gorivo in da so ob tem prejele sporne račune. Zaslišanj prič, ki jih je predlagal že v upravnem postopku, prvostopenjsko sodišče ni izvedlo, ker je ocenilo, da za odločitev v upravnem sporu niso potrebna ter da jih ni bil dolžan izvesti niti davčni organ. Vrhovno sodišče je pojasnilo, da opustitev izvedbe predlaganih dokazov lahko pomeni kršitev načela kontradiktornosti (kršitev pravice do dokaza), vendar ne, če je predlagano dokazno sredstvo neprimerno, upošteva konkretne okoliščine obravnavnega primera, to je, da je spornih več kot tisoč računov, da je zavezanec imel možnost predložiti listinske dokaze ter da dokaznih predlogov ni konkretiziral do te mere, da bi se zaslišanja dejansko lahko izvedla (ni navedel, o čem naj bi osebe konkretno pričale, niti ni navedel konkretnih oseb, ki naj bi se zaslišale).

⁴⁴ Pri zaslišanju npr. morajo navesti konkretne osebe, ki naj bodo zaslišane, pojasniti, kaj bodo povedale ter od kod vedo, kar bodo povedale.

problematično in bi zahtevalo natančnejšo ureditev, ima možnost tudi glede tega predpisati način dokumentiranja, vodenja in hranjenja evidenc. Ne more pa država na normativni ravni nekega področja ignorirati, potem pa v davčnih postopkih kot dokazilo zahtevati listine in prepovedati dokazovanje z drugimi dokaznimi sredstvi.⁴⁵

2.2.5. Zavezanci, ki niso dolžni sestavljati, voditi in hraniti dokumentacije

Obveznosti glede dokumentiranja se nanašajo predvsem na zavezance, ki opravljajo dejavnost. To je treba upoštevati pri zavezancih, ki nimajo takih obdavčljivih virov. Če zanje ne veljajo obveznosti glede dokumentiranja, je še toliko manj razumljivo, da davčni organi od njih zahtevajo, naj svoje trditve dokažejo z listinskimi dokazi, češ da drugačen način dokazovanja (generalno) ni mogoč. Za te osebe prvi del 77. člena ZDavP-2 sploh ne velja, saj niso dolžni voditi nobene davčne dokumentacije, ampak lahko svoje trditve dokazujejo z vsemi ustreznimi in primernimi dokaznimi sredstvi po ZUP. Davčni organi od njih ne morejo zahtevati dokumentacije, če je te niso dolžne voditi.^{46, 47}

2.3. Nekatere druge dokazne omejitve (ZDavP-2, ZDoh-2)

Nekatera pravila glede dokazil, s katerimi davčni zavezanci dokazujejo svoje trditve, vsebujejo tudi materialni davčni zakoni, pa tudi ZDavP-2. Ni namen te točke predstaviti vseh, ampak zgolj opozoriti bralca, da obstajajo. Tako denimo ZDoh-2 določa, da lahko zavezanec za davek z računi dokazuje upravičenost do olajšave za investiranje v osnovno kmetijsko in osnovno gozdarsko dejav-

⁴⁵ Tak način ravnanja omogoča arbitraren način odločanja.

⁴⁶ Ni si npr. mogoče zamisliti, da bi prodajalec stanovanja, ki bi uveljavljal oprostitev pri plačilu dobička iz kapitala po 2. točki drugega odstavka 96. člena Zakona o dohodnini (ZDoh-2, Ur. l. RS, št. 13/11 – UPB7, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12 in 102/12), dokazoval svoje triletno bivanje v stanovanju s pisnim dokazilom. To dokazilo bi bila kvečjemu njegova zapisana izjava oziroma izjava njegovih bližnjih ter sosedov.

Kako naj oseba, ki je od staršev prejela darilo (v obliki premičnih stvari ali denarja), ki je po Zakonu o davku na dediščine in darila (ZDDD, Ur. l. RS, št. 117/06) oproščeno plačila davka, dokazuje prejem darila drugače kot s pričanjem in lastno izjavo, saj ni ravno pogosto, da bi se o tem pisali primopredajni zapisniki.

⁴⁷ Zanimivo je stališče hrvaških sodišč: Upravno sodišče Republike Hrvaške je v sodbi Us-5272/2004, v kateri je stranka z lastno izjavo, podano pred notarjem, dokazovala, da je dohodke, ki jih je davčni organ obdavčil, pridobila že pred letom obdavčitve, in sicer z varčevanjem ter dedovanjem, zavzelo stališče, da davčni organ ni pojasnil, zakaj strankini izjavi ne verjame. S tem je zavzelo jasno stališče, da je izjava stranke, če ni drugih dokazov (enako velja tudi po 188. členu slovenskega ZUP), dokazno sredstvo, ki se lahko uporabi tudi v davčnih postopkih. Do dokaza se je treba opredeliti in ga ni mogoče zavrniti z razlogom, češ da tak dokaz ni dovoljen.

nost (73.a člen) ter da lahko zavezanec za davek, ki oddaja nepremičnine v najem, z računi uveljavlja dejanske stroške vzdrževanja pri oddajanju v najem (77. člen). ZDavP-2 v 273. in 328. členu določa, da lahko zavezanec dokazuje v tujini plačan davek z listino, ki jo izda tuji davčni organ, ali drugimi dokumenti, ki nedvomno dokazujejo davčno obveznost ali plačilo davka zunaj Republike Slovenije.

2.4. Pravo EU in dokazna sredstva

Razmerje med pravnim redom EU in pravnimi redi držav članic te organizacije temelji na načelih avtonomnosti, primarnosti (supremacije) in neposredne učinkovitosti.⁴⁸ Predpisi EU procesnega prava skoraj ne urejajo, zato je uporaba materialnega prava EU še vedno odvisna od procesnih pravil v posamezni državi članici. Gre za t. i. načelo procesne avtonomije držav članic.⁴⁹ Ne glede na procesno avtonomijo pa je Sodišče EU v več zadevah priznalo potrebo po učinkovitem uveljavljanju prava EU v vseh državah članicah in vzpostavilo nekatere zahteve.⁵⁰ V temeljnih zadevah *Rewe*⁵¹ in *Comet*⁵² je Sodišče EU pojasnilo prvo zahtevo, ki pravi, da morajo veljati enaka procesna pravila v postopkih, v katerih se uporablja nacionalno pravo države članice, na katerega ne vpliva pravo EU, in v postopkih, v katerih se neposredno uporablja pravo EU ali nacionalno pravo, ki je posledica prava EU. Gre za t. i. načelo prepovedi diskriminacije ali načelo ekvivalence.⁵³ Za ta članek pa je pomembnejše načelo učinkovitosti, po katerem nacionalna procesna pravila ne smejo v praksi povsem onemogočati ali preveč omejevati uveljavljanja pravic, ki izvirajo iz prava EU.⁵⁴ To drugo načelo izhaja iz več odločb Sodišča EU, npr. *San Giorgio*⁵⁵ in *Dounias*⁵⁶. V nasprotju s pravom EU je zato nacionalno pravilo, ki v davčnih zadevah dokazno breme prelaga na zavezanca, če ti v praksi ne morejo ali izredno težko

⁴⁸ Poenostavljeno o vsebini teh načel F. Grad, nav. delo, str. 35–43.

⁴⁹ M. Lang in drugi, nav. delo, str. 16–17.

⁵⁰ V. Androjna in E. Kerševan, nav. delo, str. 649.

⁵¹ Sodba Sodišča EU *Rewe-Zentralfinanz eG in Rewe-Zentral AG proti Landwirtschaftskammer für das Saarland* (33/76) z dne 16. decembra 1976.

⁵² Sodba Sodišča EU *Comet BV proti Produktschap voor Siergewassen* (45/76) z dne 16. decembra 1976.

⁵³ M. Lang in drugi, nav. delo, str. 17.

⁵⁴ Prav tam, str. 17.

⁵⁵ Sodba Sodišča EU *Amministrazione delle Finanze dello Stato proti SpA San Giorgio* (199/82) z dne 9. novembra 1983.

⁵⁶ Sodba Sodišča EU *Kharalambos Dounias proti Ipourgos Ikononikon* (C-228/98) z dne 3. februarja 2000.

uresničujejo svoje pravice, ki izvirajo iz prava EU.⁵⁷ Upošteva je to stališče tuje teorije, s katerim se je moč strinjati, je torej vprašljivo stališče slovenskih davčnih organov in sodišč, ki zahtevajo od davčnega zavezanca, identificiranega za DDV, ki predloži račun, da še z drugimi listinami (poleg računa) dokaže, da je bila dobava opravljena. Njegov dokazni predlog za izvedbo nelistinskih dokazov pa zavrnejo kot nedovoljen v davčnih postopkih. Gre torej še za dodaten argument, ki poleg navedenih utemeljuje, da je trenutna davčna in sodna praksa napačna. Stališče Sodišča EU pa ne prepoveduje omejitve dokazovanja na listinske dokaze, če je dokaz neprimeren.

3. LISTINE KOT FORMALNI POGOJ ZA UVELJAVLJANJE PRAVIC V DAVČNIH ZADEVAH

Listine, ki imajo predpisano vsebino, pa niso samo dokazno sredstvo v davčnih zadevah, ampak so po nekaterih materialnih predpisih tudi pogoj, da lahko zavezanci za davek sploh uveljavljajo svoje pravice. V teh primerih imajo listine torej dvojno vlogo: so eno od dokaznih sredstev in so formalni pogoj za uveljavljanje pravic. Davčni organi in tudi sodišča, ki preverjajo njihove odločitve, morajo ti dve vlogi strogo ločiti. Iz obrazložitev upravnih in sodnih odločb⁵⁸ pa pogosto izhaja, da osebe, pristojne za odločanje, ne ločijo med vlogama in obrazložijo, da zavezanci ne morejo dokazati nekaterih dejstev, ker zakon predpisuje obvezno dokazovanje z listinami, čeprav bi morali napisati, da zato, ker zavezanec ni predložil listine, ni izpolnil formalnega pogoja za uveljavljanje pravic in je torej povsem vseeno, ali se je obdavčljiv dogodek zgodil in bi ga lahko dokazal z drugimi dokaznimi sredstvi.⁵⁹ Take položaje (poznamo oziroma)⁶⁰ smo poznali pri obdavčevanju dohodkov (dobičkov) pravnih in fizičnih oseb iz

⁵⁷ M. Lang in drugi, nav. delo, str. 23–24.

⁵⁸ V sodbi I U 1628/2009 z dne 12. oktobra 2010 je Upravno sodišče RS navedlo, da 9. in 11. člen ZDDPO (Ur. l. RS, št. 14/03 – UPB1, 40/04 – ZDDPO-1 in 107/05 – odločba US RS) predpisujeta uporabo listinskih dokazov, kar ne drži, kajti 9. in 11. člen ZDDPO sta nepotovala na SRS 1993 in 2001, po katerih je bila verodostojna knjigovodska listina formalni pogoj za knjiženje v poslovne knjige, ne pa dokaz. SRS namreč niso mogli razveljaviti ZUP in ZDavP glede dokaznih sredstev.

⁵⁹ Ta razlika ni pomembna le za davčne zadeve, ampak za morebitne kazenske zadeve, ki bi sledile davčnemu postopku. V kazenskem pravu namreč neizpolnjevanje formalnih pogojev za uveljavljanje pravic ne more biti razlog za ugotovitev kazenske odgovornosti. Zavezanec bo tako moral plačati davek, ker ni izpolnil formalnega pogoja za uveljavljanje pravic, čeprav se je obdavčljivi dogodek zgodil, ne bo pa mogel biti kazensko odgovoren za davčno utajo, ker se ta pravzaprav ni zgodila.

⁶⁰ V nadaljevanju pojasnjujem, zakaj se davčni organi od leta 2006 ne smejo več sklicevati na to, da zavezanci niso predložili verodostojne knjigovodske listine, vendar pa se to še naprej dogaja.

opravljanja dejavnosti ter jih še vedno poznamo na področju davka na dodano vrednost pri uveljavljanju pravice do odbitka vstopnega davka.

3.1. Verodostojne knjigovodske listine po Slovenskih računovodskih standardih

Verodostojne knjigovodske listine so računovodski pojem. Podatki iz računovodskega izkaza poslovnega izida so v Sloveniji temelj za določitev davčne osnove za davek od dohodka (dobička) pravnih in fizičnih oseb iz dejavnosti, davčni predpisi pa glede nekaterih vprašanj posegajo v ta računovodska pravila.⁶¹ Tako ureditev imamo v Sloveniji od 1. januarja 1994, ko so se zakoni s področja obdavčitve dohodka (dobička) pravnih in fizičnih oseb iz dejavnosti začeli sklicevati na računovodske standarde.⁶² Od takrat se niso spreminjali le zakoni s področja obdavčitve dohodkov (dobičkov) fizičnih in pravnih oseb iz dejavnosti, ampak tudi Slovenski računovodski standardi (SRS). Prvi SRS so se začeli uporabljati 1. januarja 1994,⁶³ drugi 1. januarja 2002,⁶⁴ zdaj veljavni pa 1. januarja 2006.⁶⁵ Pomembne spremembe za ta članek veljajo od zadnjih standardov, zato bo ločeno prikazana ureditev po SRS 1994 in 2002 ter ureditev po SRS 2006.

Verodostojne knjigovodske listine so listinska dokazila po ZUP in ZDavP-2. Vendar pa SRS ne omejujejo in niso nikdar omejevali dokaznih sredstev, saj

⁶¹ M. Odar: komentar k 12. členu ZDDPO-2, v: S. Jerman in M. Odar, nav. delo, str. 126.

⁶² Za obdobje od 1. januarja 1994 do 31. decembra 2004 glej 9., 10. in 11. člen ZDDPO ter 41. člen Zakona o dohodnini (ZDoh, Ur. l. RS, št. 71/93, 1/95 – odločba US RS, 2/95 – odločba US RS, 7/95, 14/96 – odločba US RS, 18/96 – ZDavP, 44/96, 68/96 – odločba US RS, 82/97 – odločba US RS, 87/97, 1/99 – ZNIDC, 36/99 – odločba US RS in 118/03 – odločba US RS); za obdobje od 1. januarja 2005 do 31. decembra 2006 glej 11. člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1, Ur. l. RS, št. 33/06 – UPB2 in 117/06 – ZDDPO-2) in 35. člen Zakona o dohodnini (ZDoh-1, Ur. l. RS, št. 59/06 – UPB4, 69/06 – odločba US RS in 117/06-ZDoh-2); ter za obdobje po 1. januarju 2007 glej 12. člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2, Ur. l. RS, št. 117/06, 90/07, 56/08, 76/08, 92/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12 – ZDDPO-2H in 94/12) in 48. člen ZDoh-2.

⁶³ M. Odar, nav. delo, str. 5.

SRS 1994 niso bili objavljeni v Uradnem listu, ampak jih je zgolj v knjižni obliki izdala Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. V Uradnem listu št. 69/1993 je bil objavljen le Sklep o določitvi Slovenskih računovodskih standardov. Ustavno sodišče RS je v odločbi U-I-251/00 z dne 23. maja 2002 ugotovilo, da tak način objave ni bil v neskladju z Ustavo RS, kajti standardi so splošni akt za izvrševanje javnih pooblastil, saj jih izdaja Inštitut za revizijo, in ne predpis.

⁶⁴ Ur. l. RS, št. 107/01, 13/03, 43/04, 83/04, 28/05, 89/05, 9/06 in 119/08.

⁶⁵ Ur. l. RS, št. 118/05, 9/06, 20/06, 70/06, 75/06, 3/07, 12/08, 1/10, 80/11, 2/12 in 64/12.

tega v skladu s hierarhijo pravnih aktov (153. člen URS) niti niso mogli.⁶⁶ Verodostojne knjigovodske listine so bile kvečjemu formalni pogoj za vknjižbo poslovnega dogodka v poslovne knjige, prek tega pa tudi formalni pogoj za uvrstitev računovodskih vknjižb v davčni obračun. Če zavezanec ni predložil listine ali jo je predložil, vendar ta po oceni davčnega organa ni ustrezala pravnemu standardu verodostojne knjigovodske listine, je bila to formalna ovira za vknjižbo poslovnega dogodka v poslovne in s tem davčne evidence, ni pa pomenilo, da zavezanec ne more dokazati nastanka davčno relevantnega dogodka z drugimi dokaznimi sredstvi. Učinek je bil morda enak, vendar iz drugačnih razlogov. Zdaj je vprašanje verodostojnih listin kot formalnega pogoja za knjiženje poslovnih dogodkov preteklost, kajti veljavni SRS 2006 glede knjigovodskih listin in poslovnih knjig ni obvezen.

3.1.1. Ureditev po SRS 1994 in SRS 2002

SRS 1994 in 2002 so bili v celotnem obsegu obvezni za vse osebe, ki so bile glede na statusno zakonodajo dolžne voditi poslovne knjige po računovodskih standardih (npr. gospodarske družbe). To pomeni, da sta zanje veljala tudi SRS 21 (1994 in 2002) z naslovom Knjigovodske listine in 22 z naslovom Poslovne knjige.⁶⁷ Na ta standarda so se davčni organi in sodišča sklicevali z obrazložitvijo, da listine, ki jih je predložil zavezanec za davek, ne ustrezajo pravnemu standardu⁶⁸ verodostojne knjigovodske listine iz SRS 1994 in 2002, torej niso take, pri kontroli katerih lahko strokovno usposobljene osebe, ki niso sodelovale v poslovnih dogodkih, na njihovi podlagi popolnoma jasno in brez dvomov spoznajo naravo in obseg poslovnih dogodkov.⁶⁹ Brez verodostojnih

⁶⁶ Iz 4. in 7. točke obrazložitve odločbe US RS U-I-251/00 z dne 23. maja 2002 izhaja, da so računovodski standardi splošni akt za izvrševanje javnih pooblastil. Ti pa so hierarhično nižji od zakonov in zato ni mogoča razlaga, da bi standardi omejevali dokazna sredstva le na listine, če zakonodaja omogoča dokazovanje z vsemi sredstvi, ki so ustrezna in primerna.

⁶⁷ V 3. točki Uvoda k SRS 1994 je izrecno zapisano, da mednarodni računovodski standardi, po katerih so se zgledovali SRS, ne poznajo standardov, ki jih urejajo SRS od 19 do 23 in 27 do 29. V 2. točki uvoda k SRS (2002) ni bilo več izrecno navedeno, kateri standardi ne temeljijo na mednarodnih, še vedno pa vsebujejo izjavo o tem, da slovenski standardi pokrivajo področja, ki jih mednarodni ne.

⁶⁸ Da gre za pravni standard, je pojasnilo Vrhovno sodišče RS v 11. točki obrazložitve sodbe X Ips 1678/2006 z dne 15. aprila 2010.

⁶⁹ Pri definiciji SRS 1993 in 2001 nista omenjala resničnosti poslovnega dogodka. Zato je vprašljivo stališče komentatorjev (B. Svilar in A. Šircelj, nav. delo, str. 60–61) ZDDPO, ki sta navedla, da iz te definicije izhaja resničnost dogodka. Njuna logika bi pomenila, da listina, ki ustreza definiciji verodostojne knjigovodske listine, dokazuje, da se je poslovni dogodek res zgodil. Strokovno usposobljena oseba pa verjetno zgolj na podlagi preverbe, ali je mogoče iz nje ugotoviti naravo in obseg poslovnega dogodka, še ne more oceniti, ali

knjigovodskih listin pa vknjižbe v poslovne knjige niso bile dopustne. Ker so davčni obračuni za davek od dohodka (dobička) iz dejavnosti fizičnih in pravnih oseb temeljili na računovodskih izkazih, izdelanih po SRS 1994 in 2002, so morali zavezanci tudi za davčne potrebe predložiti listine, ki so ustrezale pravnemu standardu verodostojne knjigovodske listine. Predložitev verodostojnih knjigovodskih listin je bila torej formalni pogoj za sestavljanje davčnih obračunov – imela je dvojno naravo, po eni strani je bila formalni pogoj za vknjižbo, po drugi pa eden od dokazov, da je poslovni dogodek res nastal. Če zavezanec take listine ni predložil davčnemu organu, ni izpolnjeval formalnega pogoja za vknjižbo in je bilo povsem vseeno, ali se je poslovni dogodek zgodil ali ne. Dokazovanje nastanka poslovnega dogodka z drugimi listinami pa ni bilo smiselno, če npr. odhodki niso bili priznani zaradi formalnih pomanjkljivosti, kajti oba pogoja sta morala biti kumulativno izpolnjena.⁷⁰

3.1.2. Ureditev po SRS 2006

Z začetkom uporabe zdaj veljavnih SRS 2006 so davčni organi izgubili možnost utemeljevanja svojih odločitev s tem, da določena listina ni verodostojna knjigovodska listina v smislu računovodskih standardov. V 2. točki Uvoda k SRS ja namreč zapisano:

»Podjetje mora pri svojem predpisanem zunanjem poročanju upoštevati SRS od 1 do 15, od 17 do 19, od 24 do 27 in tiste določbe drugih SRS, na katere se našteti sklicujejo ali nanašajo, ter Uvod v SRS. Uporaba drugih SRS ni obvezna, temveč se priporoča predvsem pri notranjem poročanju; ti drugi SRS se imenujejo računovodski standardi zgolj iz formalnih razlogov. Po svoji vsebini so namreč pravila skrbnega računovodenja.«

se je poslovni dogodek res zgodil, ampak lahko ugotovi le naravo in obseg poslovnega dogodka, ne pa tudi njegove resničnosti. Verodostojna knjigovodska listina je v tem primeru torej le eden od dokazov o resničnosti poslovnega dogodka. Predvsem pa je formalni pogoj za vknjižbo poslovnega dogodka v računovodske in posledično temu v davčne evidence.

⁷⁰ Težko se je strinjati s stališči avtorjev (npr. K. Ožbolt, nav. delo, str. 75), ki trdijo, da je bilo s formalnostjo poseženo v načelo materialne resnice in načelo zaslišanja stranke, kajti predložitev listine (formalni pogoj) je bilo materialnopravno, in ne procesnopravno vprašanje. Če bi namreč SRS 1994 in 2002 omejevali dokazovanje, predpisano v zakonih, bi taka razlaga kršila 153. člen URS, ki določa hierarhijo pravnih aktov, kar je že bilo omenjeno. S tem pa, ko so se zakoni, ki so urejali obdavčitev dohodkov (dobičkov) fizičnih in pravnih oseb iz dejavnosti, sklicevali na računovodske standarde, je bilo dano zakonsko pooblastilo za določitev načina uresničevanja materialnih pravic. Računovodski standardi torej niso posegli v procesno, ampak v materialno pravo. Menim pa, da so se na SRS 1994 in 2002 davčni organi lahko sklicevali le pri obdavčitvi dohodka (dobička) fizičnih in pravnih oseb iz dejavnosti, ne pa na področjih drugih davkov (npr. dohodnina, davek na dodano vrednost). Enako stališče, ki pa je v praksi prezrto, je zavzelo tudi Vrhovno sodišče RS v 17. točki obrazložitve sodb X lps 1678/2006 z dne 15. aprila 2010.

SRS (2006) 21 in 22 sta formalno torej računovodska standarda, ker sta del besedila, v vsebinskem (materialnem) smislu pa ne gre za računovodska standarda. Splošna akta sta torej le formalno, ne pa vsebinsko, pri čemer je ključna vsebina, in ne forma, kar izhaja iz ustavnosodne prakse.⁷¹

Ta rešitev je logična, kajti nekateri zavezanci za davek, ustanovljeni po Zakonu o gospodarskih družbah (ZGD-1),⁷² se lahko odločijo ali so celo dolžni voditi svoje poslovne knjige v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (prvi, deseti in enajsti odstavek 54. člena ZGD-1), ki pa ne vsebujejo določb o knjigovodskih listinah, poslovnih knjigah in podobno.⁷³ Če bi pravila (tudi davčna) ostala taka kot pred uveljavitvijo SRS 2006, bi imeli glede zahtev po vodenju knjig in sestavljanju knjigovodskih listin dve kategoriji zavezancev, kar bi bilo problematično z vidika enakosti pred zakonom (14. člen URS).

S SRS 2006 so davčni organi izgubili materialno podlago, da bi kot formalni pogoj za vknjižbe v izkaze poslovnega izida in s tem posledično tudi za obračune davka od dohodka (dobička) iz dejavnosti fizičnih in pravnih oseb zahtevali predložitev listin, ki ustrezajo pravnemu standardu verodostojnih knjigovodskih listin. Za druge davke (npr. davek na dodano vrednost, dohodnina) pa je to veljalo že prej, saj davčni obračuni ali odločbe niso temeljili na računovodskih evidencah, sestavljenih po računovodskih standardih, čeprav je (bila) praksa pogosto drugačna.⁷⁴

⁷¹ Prim. 4. točko obrazložitve odločbe US RS U-I-251/00 z dne 23. maja 2002.

⁷² Ur. l. RS, št. 65/09 – UPB3, 33/11, 91/11, 100/11 – sklep US RS, 32/12 in 57/12.

⁷³ K. Ožbolt, nav. delo, str. 75.

⁷⁴ Gre tudi za stališče Vrhovnega sodišča RS, ki je v praksi pogosto prezrto. To je v 17. točki obrazložitve sodbe X Ips 1678/2006 z dne 15. aprila 2010 navedlo: »Po presoji Vrhovnega sodišča revident neutemeljeno izpodbija sodbo sodišča prve stopnje v delu, ki se nanaša na odmero davka od osebnih prejemkov od domnevnih stroškov reprezentance (nakup malic, gostinskih storitev, blaga po izbiri), vendar ne zato, ker listine, iz katerih ti stroški izhajajo, niso verodostojne listine v smislu SRS (1994) 21.9., saj se ta razlog po presoji Vrhovnega sodišča ne more uporabiti za odmero davka od osebnih prejemkov, ampak zgolj vprašanje priznanja odhodkov pri odmeri npr. davka od dobička pravnih oseb ali davka od dohodkov iz dejavnosti, kajti le ta dva se sklicujeta na SRS 1994.«

Po drugi strani pa je Vrhovno sodišče RS (po moji oceni napačno) v sodbi X Ips 239/2011 z dne 23. maja 2012 navedlo, da je bilo plačilo odbitega vstopnega davka na dodano vrednost zavezancu naloženo zato, ker ni imel verodostojnih listin v smislu računovodskih standardov o tem, da bi zanj družbi A in B opravili dela po spornih računih, saj razen računov in tipskih pogodb o tem ni imel drugih listin, naknadno predložene listine pa je davčni organ pravilno ocenil za neverodostojne. Menim, da ni mogoče zgolj zato, ker naj listina ni verodostojna v smislu računovodskih standardov, zavezancu za davek onemogočiti pravico do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost. V ZDDV-1 namreč ni zakonske podlage, po kateri bi bil odbitek vstopnega davka na dodano vrednost odvisen od tega, ali listine ustrezajo pravnemu standardu verodostojne knjigovodske listine iz računovodskih standardov.

Če bi želeli davčni organi ohraniti formalni pogoj, tako da bi lahko zavezanci za davek od dohodka (dobička) fizičnih in pravnih oseb iz dejavnosti uveljavljali svoje pravice le ob predložitvi listin z določeno kvaliteto, bi moral to zakonodajalec v materialni zakonodaji (ZDDPO-2 in ZDoh-2) izrecno predpisati, podobno kot to velja na področju davka na dodano vrednost pri uveljavljanju odbitka vstopnega davka, kar bo pojasnjeno v nadaljevanju. Smiselno pa bi bilo, da bi vsebino in obliko take listine natančno predvidel in se ne bi zadovoljil z zelo odprto generalno klavzulo, kot je to veljalo za verodostojne knjigovodske listine po SRS 1994 in 2002, ki omogoča arbitrarno odločanje.

3.2. Računi po ZDDV-1 z vidika odbitka vstopnega davka

Računi po ZDDV-1 imajo z vidika odbitka vstopnega davka na dodano vrednost dvojno naravo. Po eni strani dokazujejo nastanek opravljene dobave in davčnim organom omogočajo nadzor,⁷⁵ po drugi strani pa so (v nekaterih primerih) formalni pogoj za uveljavljanje dobitka vstopnega davka na dodano vrednost.⁷⁶ Tako izhaja iz 67. člena ZDDV-1, pa tudi iz ustaljene prakse Sodišča EU.⁷⁷ ZDDV-1 ne določa ničesar o tem, kako se dokazuje dobava blaga ali storitev. Zato se glede tega uporabljajo splošna dokazna pravila v vsaki posamezni državi članici,⁷⁸ torej ob upoštevanju načela procesne avtonomije. Gre za dokazovanje skladno z ZDavP-2 in ZUP, ki pa mora biti hkrati skladno z načeli prepovedi diskriminacije in učinkovitosti, kot sta bili obravnavani zgoraj.⁷⁹ Račun je torej zgolj eden od dokazov, ni pa edini. Račun mora zavezanec imeti zaradi izpolnjevanja formalnih pogojev za dobiček, ne velja pa, da bi moral dejstva dokazovati le z listinami, in ne tudi drugače (npr. prevzemni zapisniki).

4. SKLEP

Davčnoprocesna teorija in (upravna ter sodna) praksa se glede vprašanja, s katerimi dokazi lahko zavezanci v postopkih dokazujejo svoje trditve, v Sloveniji

⁷⁵ B. Terra in J. Kajus, nav. delo, str. 1149.

⁷⁶ Prim. M. Vraničar in N. Beč, nav. delo, str. 505–506.

⁷⁷ Npr. 52. točka obrazložitve sodbe v združenih zadevah *Mahagében Kft proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága* (C-80/11) in *Péter Dávid proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága* (C-142/11) z dne 21. junija 2012.

⁷⁸ Prim. 32. točko sodbe Sodišča EU v zadevi *Bonik EOOD proti Direktor na Direkcija »Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto« – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite* (C-285/11) z dne 6. decembra 2012.

⁷⁹ Točka 2.4.

ne bi mogla bolj razlikovati.⁸⁰ Medtem ko praksa zavzema ustavnopravno sporno stališče, da so dopustni zgolj listinski dokazi, je teorija enotna, da to ne drži. Pravne podlage za omejevanje dokaznih sredstev ni niti v 77. členu ZDavP-2 niti v posebni naravi davčnih postopkov, po kateri so nelistinski dokazi avtomatično izključeni kot neprimerni in neustrezni, ne da bi se ocenjevali njihovi ustreznost in primernost v posamezni zadevi. Zadnje smiselno izhaja tudi iz odločbe US RS U-I-397/98 z dne 21. marca 2002. Ob nespremenjeni upravni in sodni praksi bo verjetno treba o pravilnosti stališča prej ali slej »povprašati« Ustavno sodišče RS, ki bo, upam, sprejelo to presojo v obravnavo, saj gre za pomembno pravno vprašanje. Zdi se, da upravna in sodna praksa napačno razume meta obrazložitev pravkar citirane odločbe Ustavnega sodišča in vseh ločenih mnenj k njej. Menim, da iz vseh obrazložitev izhaja, da je treba ločevati med dokazovanjem vpisov v davčne evidence in dokazovanjem drugih dejstev, ki so pomembna za odločitve. Ni nerazumna zahteva, da brez listin enostavno ni mogoče sestaviti davčnih izkazov, kadar gre za osebe, ki opravljajo dejavnost, saj je to že zaradi številnih dogodkov po naravi stvari praktično nemogoče. Vendar pa je primere, ko se dokazujejo vpisi, treba ločevati od primerov, ko se dokazujejo dejstva, ki so bila podlaga za izdane listine. Prav tako ta razlaga loči med zavezanci, ki so poslovni subjekti in so po zakonodaji dolžni voditi poslovne in davčne evidence, ter med zavezanci, ki ne opravljajo dejavnosti. Od prvih je razumno zahtevati, da imajo vpise v davčne evidence dokumentirane, medtem ko je pri drugih, ki jim davčnih evidenc ni treba voditi, taka zahteva pretirana.

Tako bo zavezanec, ki opravlja dejavnost, praviloma moral razpolagati z listino. Z njo bo namreč dokazoval pravilnost vpisa. Glede drugih dejstev pa je izbira mogočih dokaznih sredstev bistveno širša. V vsakem primeru pa mora davčni organ predlagane dokaze oceniti z vidika primernosti in ustreznosti v smislu drugega odstavka 164. člena ZUP. Napačna je pavšalna obrazložitev, češ da lahko zavezancu v davčnih zadevah dokazujejo vse (!) svoje trditve zgolj listinsko. Zaradi takega stališča morajo nekateri zavezanci, ki bi lahko v konkretnih zadevah dokazali svoje trditve z drugimi dokaznimi sredstvi, plačati

⁸⁰ Podoben primer na področju upravnega procesnega prava je tudi vprašanje razlage načela materialne zakonitosti po 6. členu ZUP v postopkih na zahtevo strank, kadar se med reševanjem zadeve na prvi stopnji predpis spremeni v škodo stranke, pa je organ hkrati kršil zakonski instrukcijski rok, v katerem bi moral zadevo obravnavati. Medtem ko upravna in sodna praksa menita, da je treba uporabiti veljavni (torej novi in za stranko manj ugoden) predpis, večji del teorije zavzema stališče, da je v korist stranke treba uporabiti predpis, ki je prenehal veljati. Dodatno pa je zadeve v nekaj primerih zapletlo še Ustavno sodišče RS, ki je v nekaj zadevah s področja državljanstva, o katerih več let ni bilo odločeno, kasnejši predpisi pa so bistveno otežili pravico do pridobitve državljanstva, odločilo, da je treba vlagateljem zahtev priznati pravico, če so jo izpolnjevali po starih predpisih.

davke, in to neutemeljeno. Poleg tega pa davčnim organom tudi ne bo treba izvajati vseh dokazov, ki jih predlaga zavezanec, če bodo že izvedli dokaze, ki bodo imeli močnejšo dokazno moč, in bodo izključevali dokaze, ki jih predlaga zavezanec.⁸¹

Pomembno je tudi, da davčni organi in sodišča ločijo med primeri, v katerih je predložitev listine za zavezanca formalni pogoj za uveljavljanje pravice na davčnem področju, in primeri, v katerih je ta lista dokaz. Če gre za formalni pogoj, kot to denimo velja za račune pri odbitkih vstopnega davka na dodano vrednost, potem umanjkanje listine pomeni, da zavezanec pravice nima, ne glede na to, ali bi mu morda uspelo dokazati dobavo. Podobno je pred 1. januarjem 2006 veljalo tudi za uveljavljanje odhodkov pri ugotavljanju davčne osnove za davek od dohodka (dobička) fizičnih in pravnih oseb. Ker so se računovodski standardi, ki so to določali, spremenili, pa danes to ne velja več, čeprav se davčni organi v praksi na to (prejšnjo) ureditev še naprej sklicujejo. Od odločitve zakonodajalca je odvisno, ali bo spet vzpostavil ta formalni pogoj, do takrat pa so take obrazložitve sporne.

Morda bo tudi ta prispevek pripomogel k zbližanju stališč teorije in prakse oziroma spodbudil še druge teoretične razprave, da bi se področje dokazovanja uredilo na način, da bi bilo poskrbljeno za interese proračuna, vendar ne na račun ustavnih pravic zavezancev.

⁸¹ Tako je tudi stališče ustaljene avstrijske sodne prakse. C. Ritz, nav. delo, str. 485.

Literatura

- Vilko Androjna: Upravni postopek in upravni spor. ČZ Uradni list SRS, Ljubljana 1977. (citirano kot 1977a)
- Vilko Androjna: Zakon o splošnem upravnem postopku: s komentarjem in sodno prakso; in Zakon o upravnih taksah. ČZ Uradni list SRS, Ljubljana 1977. (citirano kot 1977b)
- Vilko Androjna in Erik Kerševan: Upravno procesno pravo. GV Založba, Ljubljana 2006.
- Rupko Godec in Tone Jerovšek: Predpisi o upravnem postopku in upravnem sporu z uvodnimi pojasnili. ČZ Uradni list RS, Ljubljana 1993.
- Franc Grad: Evropsko ustavno pravo: prvi del: ustavno pravo Evropske unije. Uradni list Republike Slovenije, Ljubljana 2010.
- Božo Grafenauer in Janez Breznik: Upravno pravo: procesni del: upravni postopek in upravni spor. GV Založba, Ljubljana 2009.
- Saša Jerman in Marjan Odar: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb s komentarjem. GV Založba, Ljubljana 2008.
- Tone Jerovšek in Gorazd Trpin (ur.): Zakon o splošnem upravnem postopku (ZUP) s komentarjem. Nebra, Ljubljana 2004.
- Tone Jerovšek in drugi: Zakon o davčnem postopku s komentarjem. Davčno izobraževalni inštitut in Davčno finančni raziskovalni inštitut, Ljubljana in Maribor 2008.
- Tone Jerovšek in Polonca Kovač: Posebni upravni postopki. Fakulteta za upravo, Ljubljana 2008.
- Tone Jerovšek in Polonca Kovač: Upravni postopek in upravni spor. Fakulteta za upravo, Ljubljana 2010.
- Vanja Jerovšek Verbič: Problematika dokazovanja in dokaznega bremena v davčnem ugotovitvenem postopku, v: Davčno-finančna praksa, XII (2011) 11, str. 5–10.
- Aleš Kobal: Vprašanja dokaznega bremena v ZDavP-2, v: Gospodarski subjekti na trgu – novosti in aktualna vprašanja gospodarskega prava. Pravna fakulteta, Inštitut za gospodarsko pravo, Maribor 2011, str. 189–200. (citirano kot 2011a)
- Aleš Kobal: Dokazni postopek kot bistvena sestavina davčnih inšpekcijskih nadzorov, v: Podjetje in delo, XXXVII (2011) 3-4, str. 550–574. (citirano kot 2011b)
- Michael Lang in drugi (ur.): Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law. Wolters Kluwer Law & Business, Alphen aan den Rijn 2010.

- Marjan Odar: Novim Slovenskim računovodskim standardom na pot, v: Slovenski računovodski standardi 2006. 6. izdaja, Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2011, str. 5–6.
- Kristina Ožbolt: Verodostojna knjigovodska listina kot dokazno breme v davčnem inšpekcijskem postopku, v: Zbornik referatov 10. davčne konference Slovenskega inštituta za revizijo. Slovenski inštitut za revizijo, Ljubljana 2010, str. 67–79.
- Christoph Ritz: Bundesabgabenordnung kommentar. Linde, Dunaj 2011.
- Branka Svilar in Andrej Šircelj: Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem. Gospodarski vestnik, Ljubljana 1998.
- Janez Šinkovec: Prosta presoja dokazov v davčnem postopku, v: Davčno-finančna praksa, I (2000) 9, str. 11–15.
- Janez Šinkovec in Boštjan Tratar: Zakon o davčnem postopku s komentarjem. Oziris, Lesce 2002.
- Ben Terra in Julie Kajus: Introduction to European VAT. Volume 1. IBFD, Amsterdam in Hornbaek 2011.
- Mateja Vraničar in Nevenka Beč: Zakon o davku na dodano vrednost s komentarjem. GV Založba, Ljubljana 2007.

Izvirni znanstveni članek

UDK: 336.225.6(497.4)

PODLIPNIK, Jernej: Izključnost listin kot dokazil v davčnem postopku – med teorijo in prakso**Pravnik, Ljubljana 2013, let. 68 (130) št. 1-2**

V članku avtor obravnava dokazna sredstva, ki so po slovenski zakonodaji dopustna za dokazovanje dejstev v davčnih postopkih. Avtor primerja stališča teorije in (upravne ter upravno-sodne) prakse ter ugotovi, da si nasprotujejo. Medtem ko teorija zagovarja, da je dejstva dopustno dokazovati z vsemi dokaznimi sredstvi, ki so ustrezna in primerna, pa se v upravni praksi upoštevajo le listinski dokazi. Avtor se strinja s teorijo in kritično oceni stališče upravne prakse, ki jo podpira tudi sodna praksa. Poudari tudi, da se pravila, ki določajo, da lahko davčni zavezanci uveljavljajo določene pravice le, če predložijo listino, pogosto zamenjujejo z dokaznimi pravili. To napačno razumevanje je glavni razlog za napačno razlago dokaznih pravil.

Original Scientific Article

UDC: 336.225.6(497.4)

PODLIPNIK, Jernej: Exclusiveness of Documents as Means of Evidence in Tax Procedure – Between Theory and Practise**Pravnik, Ljubljana 2013, Vol. 68 (130), Nos. 1-2**

In this article the author discusses which means of evidence can be used according to Slovenian legislation to prove facts in tax procedures. The author compares theoretical views with administrative practice and jurisprudence views and ascertains that they are different. The theory believes that facts can be proven by any evidence that is adequate and appropriate, but in administrative practice only written documentation is accepted. The author agrees with the theory and criticizes the administrative practice which is supported by jurisprudence. He also stresses that the legislation which states taxpayers can exercise their rights only if they present certain documents, is often confused with the evidence legislation. This misunderstanding is the main reason for misinterpretation of the evidential rules.