



Zbornik znanstvenih razprav  
Letnik 75 (2015) / Volume 75 (2015)  
Oktober / October 2015

To delo je ponujeno pod licenco Creative Commons Priznanje avtorstva-Brez predelav 4.0 Mednarodna.

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

Več na spletni strani: / For further information visit:  
<http://creativecommons.org/licenses/by-nd/4.0/>

Spletna stran Zbornika: / Journal website:  
<http://zbornik.pf.uni-lj.si>  
<http://journal.pf.uni-lj.si>

*Dr. Jernej Podlipnik\**

## **Materialna zakonitost pri določanju davčnih obveznosti z vidika časovne veljavnosti**

### **1. Uvod**

Pobiranje davka<sup>1</sup> v skladu s prvim odstavkom 3. člena Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2)<sup>2</sup> vključuje tako naloge davčnih organov kot tudi obveznosti zavezancev za davek, ki temeljijo na davčnih zakonih in ki so povezane z ugotavljanjem in izpolnitvijo davčnih obveznosti zavezancev za davek, vključno z ugotavljanjem kršitev davčnih zakonov. Da bi svoje naloge oz. obveznosti lahko pravilno opravili, morajo vedeti, kateri davčni zakoni zanje veljajo. Splošna ureditev po 6. členu Zakona o splošnem upravnem postopku (ZUP)<sup>3</sup> pri tem ni v celoti uporabna, ker ta po eni strani velja le za primere, ko o pravicah, obveznostih ali pravnih koristih strank odločajo organi, saj redni upravni postopek ne pozna pravne akta, v katerem bi stranke same ugotavljale obveznosti in bi po preteku izpolnitvenega (paricijskega) roka postal izvršilni naslov (gre za obračun davka),<sup>4</sup> po drugi strani pa je specifičnost davčnih obveznosti v tem, da gre za obveznosti (obligacije), ki imajo veliko skupnega z zakonskimi obligacijami civilnega prava,<sup>5</sup> kar pomeni, da nastanejo že, ko so izpolnjeni zakonski pogoji, in jih

---

\* Davčni svetovalec, docent na Fakulteti za državne in evropske študije; podlipnikov@gmail.com.

<sup>1</sup> Po drugi strani ZDavP-2 v prvi alineji prvega odstavka 1. člena definira tudi pojem pobiranje davkov (torej v množini v nasprotju z vsebino, navedeno v 3. členu), ki je skupen izraz za obračunavanje, odmero, plačevanje, vračilo, nadzor in izvršbo davkov.

<sup>2</sup> Ur. l. RS, št. 13/11 - uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 - ZDavNepr, 111/13, 25/14 - ZFU, 40/14 - ZIN-B in 90/14.

<sup>3</sup> Ur. l. RS, št. 24/06 - uradno prečiščeno besedilo, 105/06 - ZUS-1, 126/07, 65/08, 8/10 in 82/13.

<sup>4</sup> Prim. drugi in tretji odstavek 145. člena ZDavP-2.

<sup>5</sup> Popović, NAUKA O POREZIMA I PORESKO PRAVO (1997), str. 20.

je treba v obračunu davka oz. odmerni odločbi »le« še ugotoviti, to pa ima tudi vpliv na odgovor, katero materialno pravo je treba uporabiti pri ugotavljanju davčne obveznosti.

V splošnem smislu je davčna obveznost dolžnost zavezanca za davek (davčnega dolžnika), da plača na podlagi zakona določen znesek davka pod pogoji in na način, določen z davčnim zakonom (prvi odstavek 44. člena ZDavP-2);<sup>6</sup> včasih se uporablja tudi pojem davčni dolg. Plačilo davka je glavna sestavina davčnopравниh razmerja, njegovo jedro,<sup>7</sup> vendar pa to ni edina obveznost v tovrstnih razmerjih, saj obstajajo še številne druge obveznosti davčnih dolžnikov pa tudi davčnih upnikov, ki so bodisi premoženjske (npr. obveznost vračila davka,<sup>8</sup> odgovornost plačati tuj davek, možnost uveljavljati davčno oprostitev, obveznost plačila pripadajočih dajatev, kot so npr. obresti stroški pobiranja davka)<sup>9</sup> bodisi nepremoženjske narave (npr. izdajanje računov, obračunavanje davka, vlaganje davčnih napovedi, vodenje dokumentacije, dajanje in hranjenje podatkov, čuvanje davčne tajnosti, dajanje informacij in pojasnil). Zakonske obveznosti nepremoženjske (formalne, upravne) narave imajo pomožno naravo, in sicer so pretežno namenjene določitvi zneska davka, ki ga mora plačati davčni dolžnik, oz. izvedbi učinkovitega nadzora nad pravilnostjo in zakonitostjo izpolnjevanja davčnih obveznosti. Predmet tega prispevka bo zgolj načelo materialne zakonitosti v povezavi s pravkar definiranim pojmom davčna obveznost (tj. pla-

<sup>6</sup> Davčno obveznost je mogoče razumeti tudi v širšem smislu, in sicer kot davčnopravno razmerje, torej skupek vseh pravic in obveznosti med davčnim dolžnikom in davčnim upnikom. Tako razumevanje izhaja iz 164. člena Zakona o davkih občanov (ZDO), Ur. l. SRS, št. 36/88, 8/89, Ur. l. RS, št. 48/90, 8/91, 14/92 – ZOMZO, 7/93, 18/96 – ZDavP, 91/98 – ZDavP-C, 1/99 – ZNIDC, 117/06 – ZDVP, 117/06 – ZDDD, 24/08 – ZDDKIS in 101/13 – ZDavNepr, ki ureja davek od premoženja. Citirana določba namreč predpisuje, da davčna obveznost za davek od premoženja nastane takrat, ko je sklenjena pogodba o prodaji (natančneje od prvega dne naslednjega meseca).

<sup>7</sup> Popović, PORESKO PRAVO (2014), str. 107.

<sup>8</sup> V okviru tega je treba razmejiti med zahtevkom za vračilo davka, ki je bil plačan brez pravne podlage (nem. *Steuerstattungsanspruch*), in zahtevkom za vračilo davka, ki je bil (začasno) plačan zakonito, zakonodaja pa omogoča njegovo vračilo (nem. *Steuervergütungsanspruch*). Podrobneje v Birk, Desens, Tappe, STEUERRECHT (2014), str. 76. Primer prvega po slovenski zakonodaji bi bilo plačilo davka po odločbi, ki je bila pozneje v pritožbenem postopku zaradi nezakonitosti odpravljena, primer drugega pa plačilo davčnega odtegljaja pri izplačilu avtorskega honorarja tudi od povračil potnih stroškov, ki jih je mogoče iz obdavčitve izvzeti »šele« z ugovorom zoper informativni izračun (o ustavnosti drugega primera, posebej v primerjavi z dohodki iz delovnega razmerja odločba Ustavnega sodišča št. U-I-77/94 z dne 1. decembra 1994).

<sup>9</sup> ZDavP-2 drugače od nemške ali hrvaške ureditve ne našteva obveznosti iz davčnega premoženjskega razmerja.

čilo davka), ne pa druge obveznosti, ki izvirajo iz premoženjskega in nepremoženjskega davčnega razmerja.

V nadaljevanju članka bo v drugem poglavju predstavljeno, kdaj davčna obveznost nastane in na kakšen način se določi (izračuna). Ti dve opredelitvi sta potrebni za razumevanje bistva tega prispevka, ki ga vsebuje tretje poglavje. Ker slovenska zakonodaja nima splošne določbe, kateri materialni predpis je treba uporabiti, kadar se od nastanka obdavčljivega dogodka do določitve davčne obveznosti predpisi spremenijo, sta morali upravna in sodna praksa to opredeliti z razlago, ki pa je delno nenatančna. Prispevek zato na podlagi določb Ustave Republike Slovenije (URS)<sup>10</sup> in odločb Ustavnega sodišča podaja doslednejšo opredelitev. Prispevek sklene četrto poglavje, v petem poglavju pa je navedena uporabljena literatura.

## 2. Nastanek in določitev davčne obveznosti

V splošnem velja razlikovati med nastankom, določitvijo<sup>11</sup> (ugotovitev nastanka in določitev višine), zapadlostjo (dospelostjo)<sup>12</sup> in prenehanjem davčne obveznosti. Za ta prispevek je pomembna predvsem razmejitev med njenim nastankom in določitvijo, zato bosta ta dva instituta v nadaljevanju poglavja podrobneje obravnavana.

### 2.1. Nastanek davčne obveznosti

Davčna obveznost nastane neposredno na podlagi zakona, in sicer ko se izpolnijo zakonski pogoji. Po prvem odstavku 44. člena ZDavP-2 je davčna obveznost dolžnost zavezanca za davek, da plača na podlagi zakona določen znesek davka. Gre torej za t. i. zakonsko obligacijo, katere nastanek ni odvisen od izraza oblične ali neoblične volje zavezanca v obračunu davka ali davčnega organa v odmerni odločbi. Prav tako samo vsebino obveznosti neposredno opredeljujejo kogentni predpisi.<sup>13</sup> Takrat, ko davčna obveznost nastane, jo je zavezanec

<sup>10</sup> Ur. l. RS, št. 33/91-I, 42/97 – UZS68, 66/00 – UZ80, 24/03 – UZ3a, 47, 68, 69/04 – UZ14, 69/04 – UZ43, 69/04 – UZ50, 68/06 – UZ121,140,143, 47/13 – UZ148 in 47/13 – UZ90,97,99.

<sup>11</sup> ZDavP-2 v 49. členu uporablja termin izračun.

<sup>12</sup> Glede razlikovanja med nastankom in zapadlostjo je Vrhovno sodišče v 16. točki obrazložitve sodbe X Ips 179/2013 z dne 27. novembra 2014 zapisalo jasno stališče, da je treba razlikovati med nastankom obveznosti (terjatve) in njeno zapadlostjo ter da lahko davčni upnik terjatev uresniči (tj. prisilno izterja) šele po njeni zapadlosti.

<sup>13</sup> Brus, OBVEZNOSTNO PRAVO (2014), str. 57.

tudi dolžan izpolniti, kar jasno izhaja iz drugega odstavka 44. člena ZDavP-2, ki določa: »Zavezanec za davek je zavezan za izpolnitev davčne obveznosti od trenutka, ko je davčna obveznost nastala, v skladu z zakonom o obdavčenju oziroma s tem zakonom.«

Trenutek (juridična sekunda), ki opredeljuje, kdaj nastane davčna obveznost (davčni dolg), je odvisen od tega, ali gre za neperiodični ali periodični davek. Odločitev, kdaj bo uzakonjen neperiodični in kdaj periodični davek, je odvisna predvsem od volje zakonodajalca. Na njegovo odločitev pa vpliva tudi število obdavčljivih dogodkov in s tem obseg administracije pri odmerjanju davkov oz. preverjanju obračunov davka. Pri *neperiodičnih davkih* nastane davčna obveznost ob nastopu obdavčljivega dogodka, pri *periodičnih davkih* pa nastop obdavčljivega dogodka še ne povzroči nastanka davčne obveznosti, ampak ta praviloma (tj. če zakon ne določa drugače) nastane »še« zadnji dan davčnega obdobja.<sup>14</sup> Tako namreč določa tretji odstavek 44. člena ZDavP-2, ki se glasi: »Davčna obveznost, za izpolnitev katere se znesek davka izračunava po koncu časovnega obdobja, za katero se davek ugotavlja, nastane zadnji dan časovnega obdobja, za katero se davek ugotavlja, če ni s tem zakonom ali z zakonom o obdavčenju drugače določeno.« Ker se pri izračunu višine davčne obveznosti upoštevajo vsi obdavčljivi dogodki posameznega davčnega obdobja (periode), izračuna ni mogoče narediti, dokler se obdobje ne konča.<sup>15</sup> Pri neperiodičnih davkih se torej pri določanju davčne obveznosti upoštevajo le posamični obdavčljivi dogodki, pri periodičnih pa celota vseh obdavčljivih dogodkov, ki nastanejo v posameznem davčnem obdobju (npr. mesecu, tromesečju, letu). Katere dejanske okoliščine opredeljujejo *obdavčljiv dogodek*, je odvisno od posameznega davka in izhaja iz materialnih določb davčnih zakonov (npr. pridobitev prihodka, dobava blaga ali storitev, prejem darila, sklenitev pogodbe).

To pomeni, da bi lahko neperiodične davke definirali kot davke, pri katerih davčna obveznost (davčni dolg) nastane v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka (npr. davek na dediščine in darila, davek na promet nepremičnin), medtem ko se med periodične uvrščajo davki, pri katerih mora poleg nastanka obdavčljivega dogodka preteči še davčno obdobje, kajti davčna obveznost (davčni dolg) nastane zadnji dan časovnega obdobja, za katero se ugotavlja davek (npr. letna dohodnina rezidentov, davek od dohodkov pravnih oseb rezidentov

<sup>14</sup> Enako velja npr. tudi v Nemčiji (Ratschow, v: Klein, ABGABENORDNUNG: EINSCHLIESSLICH STEUERSTRAFRECHT (2012), str. 193).

<sup>15</sup> Kljub nastopu obdavčljivih dogodkov se lahko zgodi, da davčni dolg sploh ne nastane. To se denimo zgodi, če elementi, ki znižujejo davčno osnovo, znašajo vsaj toliko kot elementi, ki jo povečujejo. Če npr. zavezanec za letno dohodnino v določenem davčnem letu prejme dohodek, ki pa ne dosežejo višine splošne osebne davčne olajšave, davčni dolg ne bo nastal.

oz. poslovnih enot nerezidentov,<sup>16</sup> davek na dodano vrednost, davek na vodna plovila).<sup>17</sup> Zanimivo je, da so nekateri davki v določenih okoliščinah (npr. vrsta dejavnosti, ki jo opravlja zavezanec) periodični, v drugačnih pa neperiodični. To denimo velja za davek na promet motornih vozil, ki je periodični davek pri proizvajalcih motornih vozil ali osebah, ki trgujejo z motornimi vozili, medtem ko je neperiodični davek pri drugih osebah, ki pridobijo motorno vozilo iz druge države članice Evropske unije.<sup>18</sup>

### *Primer 1: Neperiodični in periodični davek*

Gospodarska družba A, d. o. o., 29. maja s posameznikom, ki ne opravlja dejavnosti, sklene pogodbo o prodaji nepremičnine, ki jo je uporabljala več let. S prodajo ustvari 5.000 evrov dobička.

S sklenitvijo prodajne pogodbe torej 29. maja nastopita obdavčljiva dogodka tako za namene obdavčitve prometa nepremičnin po Zakonu o davku na promet nepremičnin (ZDPN-2)<sup>19</sup> kot tudi za namene obdavčitve dobička, ustvarjenega s prodajo nepremičnine, po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2).<sup>20</sup>

Davek na promet nepremičnin je neperiodični davek, zato davčna obveznost nastane že s sklenitvijo pogodbe, medtem ko je davek od dohodkov pravnih oseb periodični davek, zato morebitna<sup>21</sup> davčna obveznost nastane »šele«

<sup>16</sup> Ob tem je zaradi poenostavitve v tem članku zanemarjeno, da se od določenih dohodkov plačuje tudi davčni odtegljaj, kjer davčna obveznost nastane z izplačilom.

<sup>17</sup> Pri tem velja opozoriti, da v slovenski ustavnosodni praksi (odločba Ustavnega sodišča U-I-158/11 z dne 28. novembra 2013) tudi pri periodičnih davkih velja, da gre za (pravi) retroaktivne poseg v zaključene pravne položaje v smislu 155. člena URS, če je že nastal obdavčljiv dogodek, čeprav še ni nastala davčna obveznost.

Drugačna je nemška ustavnosodna praksa, ki spremembo materialnih davčnih pravil v času trajanja davčnega obdobja presoja »le« z vidika neprave retroaktivnosti (nem. *unechte Rückwirkung*) oziroma povratne navezave dejanskega stanja (nem. *tatbestandliche Rückanknüpfung*), saj v tem ne vidi posega v že zaključena dejanska stanja oziroma pravna razmerja (Arndt, Jenzen, GRUNDZÜGE DES ALLGEMEINEN STEUER- UND ABGABENRECHTS (2005), str. 135–136). Neprava retroaktivnost je v nemški ureditvi dopustna, če prestane strogi test sorazmernosti (Birk, Desens, Tappe, STEUERRECHT (2014), str. 53–54).

<sup>18</sup> Prim. 8. in 8.a člen Zakona o davku na motorna vozila (ZDMV), Ur. l. RS, št. 72/06 – uradno prečiščeno besedilo, 9/10 in 40/12 – ZUJF. Kadar pa se motorno vozilo uvozi, je ureditev spet drugačna, saj se takrat ne glede na status zavezanca davek obračunava in plačuje kot uvozna dajatev (10. člen ZDMV), torej kot neperiodični davek.

<sup>19</sup> Ur. l. RS, št. 117/06.

<sup>20</sup> Ur. l. RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09 – ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14 in 23/15.

<sup>21</sup> Nastanek davčne obveznosti po ZDDPO-2 je odvisen od prodajalkine celotne davčne osnove, morebitnih izgub iz preteklih let in morebitnih davčnih olajšav v celotnem davčnem obdobju, in ne le od enega obdavčljivega dogodka.

31. decembra (za davčne zavezance, ki imajo davčno leto enako koledarskemu) oziroma zadnji dan dvanajstmesečnega obdobja (za davčne zavezance, katerih davčno leto se razlikuje od koledarskega).

## 2.2. Določanje davčne obveznosti

Določanje davčne obveznosti pomeni najmanj ugotovitev, da obstaja davčnoppravno razmerje, da je davčna obveznost (davčni dolg) nastala, koliko znaša in kdo je davčni zavezanec. Gre torej za t. i. konkretizacijo in individualizacijo davčne obveznosti,<sup>22</sup> ki jo z obračunom davka opravi zavezanec za davek (davčni zavezanec zase v davčnem obračunu ali plačnik davka za davčnega zavezanca v obračunu davčnega odtegljaja) ali davčni organ z odločbo o odmeri davka oziroma odmerni odločbo (49. člen ZDavP-2). Ker je davčna obveznost zakonska obligacija, imata tako obračun davka kot davčna odmerna odločba<sup>23</sup> ugotovitveno (deklarativno, deklaratorno) naravo, kar pa velja le, če v njej navedeni znesek ne presega dejansko nastale davčne obveznosti. Kadar je v odmerni odločbi določen znesek davka, ki presega dejansko nastalo davčno obveznost (davčni dolg), ima v presežnem delu davčna odločba konstitutivno (oblikovalno) naravo.<sup>24</sup> Enako velja za obračun davka. V tem delu sta seveda odmerna odločba in obračun davka napačna, kar je mogoče popraviti z uporabo pravnih sredstev zoper odločbo oziroma z vložitvijo popravkov obračunov po 53. in 54. členu ZDavP-2<sup>25</sup> za davčni obračun ter po šestem odstavku 57. člena ZDavP-2 za obračun davčnega odtegljaja. Kljub deklaratorni naravi odmerne odločbe in obračuna davka je treba upoštevati, da sta vselej novo dejstvo, saj vsebujeta izjavo volje organa ali zavezanca, zato nosita v sebi element konstitutivnosti.<sup>26</sup> Določene posledice namreč nastanejo šele z vročitvijo odločbe oziroma predložitvijo obračuna (npr. zapadlost davčne obveznosti, ki je ugotovljena v odločbi oziroma obračunu, začetek

<sup>22</sup> Popović, PORESKO PRAVO (2014), str. 159.

<sup>23</sup> Glede odmerne odločbe je enako stališče zavzelo Vrhovno sodišče v 13. točki obrazložitve sodbe X Ips 179/2013 z dne 27. novembra 2014.

<sup>24</sup> Seer, v Tipke in Lang, STEUERRECHT (2013), str. 1083.

<sup>25</sup> Ob tem velja opozoriti, da se zdi razumno stališče, da pretek rokov iz teh dveh členov ne povzroči prekluzije pravice (Jerovšek *et al.*, ZAKON O DAVČNEM POSTOPKU S KOMENTARJEM (2008), str. 142).

<sup>26</sup> Glede odločbe tako Kerševan, Uporaba materialnega prava pri odločanju v rednem upravnem postopku z vidika temeljnih načel pravne države (2008), str. 132; enako Leitner, UVOD U STUDIJ POREZNOG PRAVA (1939), str. 233.

teka zamudnih obresti,<sup>27</sup> možnost uvedbe izvršilnega postopka, možnost izpodbijati odločbo s pritožbo).

### *Primer 2: Davčna napoved in davčni obračun*

Če upoštevamo situacijo, opisano v primeru 1, mora gospodarska družba A, d. o. o., pri pristojnem davčnem organu vložiti napoved za odmero davka na promet nepremičnin v 15 dneh od sklenitve prodajne pogodbe, na tej podlagi pa mora davčni organ najpozneje v 30 dneh izdati odmerno odločbo, ki je podlaga za plačilo davka. Kar zadeva davek po ZDDPO-2, pa velja, da mora prodajalka obdavčljiv dogodek vključiti v davčni obračun za obdobje, v katerem je bila prodaja izvedena.<sup>28</sup>

## **3. Materialna zakonitost z vidika časovne veljavnosti**

Kljub (pre)pogostim spremembam materialnih davčnih predpisov slovenska zakonodaja ne vsebuje splošne določbe o tem, kateri davčni zakon se uporablja, če se od nastanka obdavčljivega dogodka do določitve davčne obveznosti spremenijo njegove določbe o višini davka, ki ga mora plačati zavezanec, oz. če zakonodajalec sprejme popolnoma nov zakon.<sup>29</sup> Zakonodajalec je torej rešitev tega vprašanja v primerih, za katere sam ni predpisal drugače (npr. pri dohodnini,<sup>30</sup>

<sup>27</sup> Ustavno sodišče je v točki 9 obrazložitve odločbe U-I-356/02 z dne 23. septembra 2004 pojasnilo, da zamudne obresti ne morejo začeti teči, dokler davčna obveznost zavezanca ni ugotovljena. Do ugotovitve je lahko zavezanec za davek kvečjemu dolжник, ne pa še dolжник, ki bi bil v zamudi z izpolnitvijo, zato od njega še ni mogoče zahtevati izpolnitve. Glede na to stališče je ustavno vprašljiva ureditev v 95.a členu ZDavP-2, ki v določenih primerih predpisuje obračunavanje zamudnih obresti pred zapadlostjo.

<sup>28</sup> Obračun mora oddati ne glede na to, ali ima pozitivno davčno osnovo ali ne.

<sup>29</sup> Imata pa taki določbi denimo hrvaška in srbska zakonodaja, obe iz razloga preprečevanja retroaktivne uporabe davčnih predpisov (Arbutina, Rogić Lugarić, OSNOVE POREZNOG PRAVA (2010), str. 5–6; Bulatović, PORESKI POSTUPAK (2013), str. 29).

V 5. členu hrvaškega OPZ, ki ureja načelo prepovedi povratne uporabe predpisov, je predpisano, da se v postopku obdavčitve uporabljajo predpisi, ki so veljali v času nastanka dejstev, na katerih temelji obdavčitev. Po prvem odstavku 5. člena srbskega Zakona o poreskom postopku i poreskoj administraciji (ZPPPA), Sl. g. RS, št. 80/02, 84/02 – popravek, 23/03 – popravek, 70/03, 55/04, 61/05, 85/05 – dr. zakon, 62/06 – dr. zakon, 61/07, 20/09, 72/09 – dr. zakon, 53/10, 101/11, 2/12 – popravek, 93/12, 47/13, 108/13, 68/14, 105/14, ki ureja načelo časovne veljavnosti davčnih predpisov, pa se davčna obveznost določa na podlagi predpisov, ki so veljali v času njenega nastanka, če ni v skladu z ustavo in zakonom za posamezne določbe zakona predpisano, da imajo povratno veljavo.

<sup>30</sup> Na podlagi 2. člena Zakona o dohodnini (ZDoh-2), Ur. l. RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 9/12 – odl. US, 24/12, 30/12, 40/12 – ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13 – odl. US, 96/13,



davku na dediščine in darila, davku na promet nepremičnin,<sup>31</sup> deloma pri davčnem odtegljaju<sup>32</sup>), prepustil interpretaciji finančne uprave in sodišč. Gre predvsem za interpretacijo načela zakonitosti v davčnih zadevah (4. člen ZDavP-2),<sup>33</sup> prek katerega se interpretira tudi načelo zakonitega in pravočasnega izpolnjevanja in plačevanja davčnih obveznosti (9. člen ZDavP-2). Načelo zakonitosti v davčnih zadevah je izpeljano iz drugega odstavka 120. člena URS, po katerem je uprava dolžna opravljati svoje delo samostojno v okviru in na podlagi URS in zakonov.<sup>34</sup> Pri interpretaciji 4. in 9. člena ZDavP-2 pa je treba upoštevati tudi ustavne določbe o načelu pravne države (2. člen URS) v povezavi s prepovedjo povratne (retroaktivne) veljave pravnih aktov v davčnih zadevah (155. člen URS) ter o načelu enakosti pred zakonom (14. člen URS).

Vsebina predpisov izraža vsakokrat veljavni javni interes države, zato se v rednem upravnem postopku praviloma uporabljajo materialni predpisi, ki veljajo v trenutku izdaje upravnega akta.<sup>35</sup> Kadar pa gre za že zaključena pravna razmerja, bi uporaba predpisov, ki sicer veljajo v trenutku odločanja, niso pa še veljali v trenutku nastanka pravnih razmerij, lahko bila ustavno nedopustna (če ne bi bili izpolnjeni pogoji iz 155. člena URS).

### *3.1. Načeli zakonitosti v ZDavP-2 po interpretaciji Vrhovnega sodišča*

Glede na te ugotovitve lahko davčno obveznost določi bodisi davčni organ bodisi neposredno<sup>36</sup> zavezanec za davek, zato je zakonodajalec v ZDavP-2 načelo zakonitosti predpisal dvakrat. Prvi odstavek 4. člena ZDavP-2 je davčnim zade-

---

29/14 – odl. US, 50/14 in 23/15, se v primeru odsotnosti drugačnih določb dohodnina ugotavlja po določbah zakona, ki velja na dan 1. januarja leta, za katero se dohodnina odmerja.

<sup>31</sup> Po drugem odstavku 12. člena ZDDD in po drugem odstavku 9. člena ZDPN-2 se davek odmerja po predpisih, ki so veljali na dan nastanka davčne obveznosti.

<sup>32</sup> V tretjem odstavku 57. člena ZDavP-2 je predpisano, da plačnik davka izračuna, odtegne in plača davčni odtegljaj po davčnih stopnjah, ki veljajo na dan nastanka davčne obveznosti. Pri tem je mišljen trenutek nastanka davčne obveznosti za davčni odtegljaj, čeprav bi bil ta le akontacija periodičnega davka, in ne dokončni davek.

<sup>33</sup> Preden je zakonodajalec uvedel načelo zakonitosti v davčnih zadevah, pa je šlo za interpretacijo 6. člena ZUP, ki ureja splošno načelo zakonitosti v upravnih postopkih, in sicer glede davčnih zadev.

<sup>34</sup> Grafenauer, Breznik, *UPRAVNO PRAVO – PROCESNI DEL* (2009), str. 164.

Pri tem velja opozoriti, da načelo zakonitosti pri predpisovanju davkov ureja 147. člen URS (42. točka obrazložitve odločbe Ustavnega sodišča U-I-313/13 z dne 21. marca 2014).

<sup>35</sup> Kerševan, *Uporaba materialnega prava pri odločanju v rednem upravnem postopku z vidika temeljnih načel pravne države* (2008), str. 134.

<sup>36</sup> O neposrednem učinku davčnih predpisov, kadar se davčna obveznost ugotavlja z obračuni davkov, točki 4 in 5 obrazložitve odločbe Ustavnega sodišča U-I-175/11 z dne 10. aprila 2014.

vam prilagojena določba prvega odstavka 6. člena ZUP, ki se v času priprave tega prispevka glasi: »*Davčni organ odloča v davčnih zadevah samostojno v okviru in na podlagi mednarodnih pogodb, ki obvezujejo Republiko Slovenijo, zakonov in splošnih aktov po tem zakonu, zakonu, ki ureja finančno upravo ali zakonu o obdavčenju.*« Določbe, ki bi bila podobna 9. členu ZDavP-2, pa ZUP ne vsebuje. Zavezancu 9. člen ZDavP-2 nalaga, da »*napove, obračuna in plača le toliko davka in na način ter v rokih, kot je določeno z zakonom ali akti na podlagi zakona.*«<sup>37</sup> Za ta prispevek je pomemben predvsem tisti del njegove vsebine, ki zavezancem nalaga, da morajo davke zakonito obračunavati.

Kot je že bilo zapisano, niti prvi odstavek 4. člena niti 9. člen ZDavP-2 ne določata, kateri davčni materialni predpis morata davčni organ oziroma zavezanec za davek uporabiti pri izdaji odmernih odločb oziroma obračunavanju davkov, kadar iz posebne zakonske določbe ne izhaja drugače. Vrhovno sodišče je v več primerih<sup>38</sup> interpretiralo načelo zakonitosti, ki velja za davčni organ, posledično pa ima vpliv tudi na uporabo načela zakonitosti, ki se nanaša na zavezanca, saj so davčni organi upravičeni in hkrati dolžni, kadar ugotovijo, da zavezanci pri sestavi obračuna niso uporabili pravih predpisov in to vpliva na višino plačanih davkov, v postopku nadzora odpraviti nepravilnosti z izdajo odmerne odločbe.

Po ustaljeni upravnosodni praksi Vrhovnega sodišča se s časovnega vidika v davčnih zadevah glede elementov, ki določajo, kdo je davčni zavezanec in kolikšna je davčna obveznost (predmet obdavčitve, davčna osnova, davčna stopnja, oprostitve in olajšave), uporabi materialni zakon, ki je veljal v obdobju, na katero se nanaša davčna obveznost, oziroma zakon, ki je veljal na dan, ko je nastala davčna obveznost, če ni z zakonom izrecno drugače predpisano.<sup>39</sup> V teh primerih torej ni pomembno, ali tak zakon še velja v času, ko organ o tem odloča, ampak zgolj, da je veljal v trenutku oziroma obdobju, ko so nastale dejanske

<sup>37</sup> Zanimivo je, da prvi odstavek 4. člena ZDavP-2 izrecno omenja tudi mednarodne pogodbe, poleg tega pa še davčne zakone in splošne akte, medtem ko 9. člen ZDavP-2 ne navaja mednarodnih pogodb, pri omembi zakonov in aktov na podlagi zakona pa vsebine tudi ne omejuje na davčne zakone, kar je značilno za prvi odstavek 4. člena ZDavP-2. Kljub temu pa gre obe določbi razumeti na enak način, in sicer da lahko zavezanec že v obračunu uveljavlja ugodnosti iz mednarodne pogodbe (prim. 263. člen ZDavP-2) in da so tudi v 9. členu mišljeni le davčni zakoni in davčni splošni akti, kot to velja za 4. člen ZDavP-2.

<sup>38</sup> Npr. sodbe I Up 1284/2002 z dne 5. aprila 2005, X Ips 201/2005 z dne 26. novembra 2009, X Ips 1431/2006 z dne 1. aprila 2010, X Ips 531/2009 z dne 1. septembra 2011 in X Ips 336/2013 z dne 8. junija 2015.

<sup>39</sup> Breznik, v: Breznik, Štucin, Marflak, ZAKON O SPLOŠNEM UPRAVNEM POSTOPKU S KOMENTARJEM (2008), str. 61.

okolščine, pomembne za obdavčitev.<sup>40</sup> V drugih primerih (npr. zastaranje)<sup>41</sup> pa se v odsotnosti drugačnih zakonskih določb uporablja materialni zakon, ki velja v času odločanja prvostopenjskega organa.

Ker prispevek obravnava časovni vidik načela materialne zakonitosti pri določanju davčnih obveznosti, nas zanima predvsem stališče, da se ob odsotnosti drugačne zakonske ureditve pri določanju davčnih obveznosti uporablja materialni zakon, ki je veljal bodisi v obdobju, na katero se davčna obveznost nanaša, bodisi na dan nastanka davčne obveznosti. Ta opredelitev torej omenja dve možnosti (dan nastanka davčne obveznosti in obdobje), poleg tega pa ne daje enoznačnega odgovora na vprašanje, kateri zakon je treba uporabiti, če se v trajanju obdobja spremenijo materialne zakonske določbe, pa novela ne predvideva, na katera pravna razmerja se nove določbe nanašajo. V tem primeru bi bil lahko pravno relevanten trenutek nastopa obdavčljivega dogodka ali pa trenutek nastanka davčne obveznosti. Zato to stališče zahteva dodatno razlago.

V vsakem primeru pa iz stališča Vrhovnega sodišča izhaja, da ima odmerna odločba glede zakonito odmerjenega davka ugotovitveno naravo in da se ob odsotnosti drugačne ureditve pri njeni izdaji lahko uporabljajo predpisi, ki na dan odločanja morda ne veljajo več.<sup>42</sup> Vprašanje je le, kdaj nastopi relevantni trenutek – ali ko nastopi obdavčljiv dogodek ali ko nastane davčna obveznost (dolg) davčnega dolžnika oziroma terjatev davčnega upnika, kadar gre za primere, ko se ta dva trenutka razlikujeta, kar velja za periodične davke.

### *Primer 3: Uporaba načela materialne zakonitosti v davčnih zadevah glede na veljavno prakso Vrhovnega sodišča*

Primer 1 dopolnimo s tem, da zakonodajalec s 1. junijem leta, v katerem je prodana nepremičnina, spremeni tako ZDPN-2 kot tudi ZDDPO-2, in sicer se odloči povečati obdavčitev premoženja in znižati obdavčitev dohodka, zato zviša davčno stopnjo po ZDPN-2, hkrati pa zniža davčno stopnjo po ZDDPO-2, pri čemer v nobenem primeru ne predpiše prehodne ureditve. Katero davčno stopnjo mora uporabiti davčni organ pri odmeri davka na

<sup>40</sup> Enako ureditev imajo npr. v Nemčiji, kjer se norme, ki so že prenehale veljati, še naprej uporabljajo za dejanska stanja, ki so nastala v času, ko je norma še veljala, če ne gre za normo, za katero bi ustavno sodišče ugotovilo, da nasprotuje ustavi (Pahlke, v: Cöster *et al.*, ABGABEN-ORDNUNG (2009), str. 65).

<sup>41</sup> Pri tem velja opozoriti na ustaljeno stališče Vrhovnega sodišča (npr. sodba X Ips 694/2004 z dne 26. marca 2009), da kljub temu, da se pri presoji, ali je določena obveznost zastarana ali ne, uporabljajo predpisi, ki veljajo v času odločanja prvostopenjskega organa, davčne obveznosti, ki so zastarale do uveljavitve nove ureditve, ne morejo ponovno »oživeti«. Gre za interpretacijo, ki temelji na načelu zaupanja v pravo.

<sup>42</sup> Androjna, Kerševan, UPRAVNO PROCESNO PRAVO (2006), str. 513.

promet nepremičnin in po kateri stopnji mora na podlagi obračuna plačati morebitni davek od dohodkov pravnih oseb prodajalka glede na trenutno stališče Vrhovnega sodišča, če predpostavimo, prvič, da se davčno obdobje prodajalke po ZDDPO-2 zaključi 31. maja, in drugič, da se davčno obdobje po ZDDPO-2 v času od 29. maja do 1. junija ne zaključi?

Ne glede na to, kdaj prodajalka vloži davčno napoved, davčni organ odmeri davek na promet nepremičnin z uporabo nižje davčne stopnje, torej tiste, ki je veljala na dan sklenitve pogodbe, saj je takrat nastala davčna obveznost.<sup>43</sup>

Kar zadeva obračun davka od dohodkov pravnih oseb, je odgovor jasen, če se davčno obdobje prodajalke zaključi 31. maja, kajti uporabi se davčna stopnja, ki velja v tem obdobju, torej višja davčna stopnja. Ni pa enoznačen, kadar se davčno obdobje med 29. majem in 1. junijem ne zaključi, kajti davčna stopnja se zniža po nastopu obdavčljivega dogodka, vendar pred nastankom davčne obveznosti. V istem davčnem obdobju veljata dve stopnji, prva do 29. maja, druga po tem obdobju.

### *3.2. Načelo enakosti pred zakonom in prepoved retroaktivnosti*

Pri interpretaciji načela materialne zakonitosti z vidika časovne veljavnosti pri določanju davkov je treba v prvi vrsti izhajati iz načela enakosti pred zakonom (drugi odstavek 14. člena URS).<sup>44</sup> Davčne zadeve so množične zadeve, kar pomeni, da pri večjem številu zavezancev nastanejo zelo podobna dejstva, ki so relevantna za določitev davčne obveznosti. Davčna obveznost teh oseb ne more biti različna glede na to, kdaj so vložili davčno napoved ali obračun davka oziroma kdaj je davčni organ izdal odločbo, zato mora biti časovna točka, ki določa, kateri materialni predpis je treba uporabiti pri določanju davčne obveznosti, neodvisna od tovrstnih aktivnosti.<sup>45</sup> Iz tega sledi, da mora biti kot relevanten trenutek določen bodisi čas nastopa obdavčljivega dogodka bodisi čas nastanka davčne obveznosti, če se ta dva trenutka razlikujeta, kar denimo velja za periodične davke. Odgovor, kateri od teh dveh trenutkov je relevanten, daje ustavna

<sup>43</sup> To velja neposredno na podlagi drugega odstavka 9. člena ZDPN-2, zato ne gre za interpretacijo splošnega načela zakonitosti v davčnih zadevah po prvem odstavku 4. člena ZDavP-2. Bi pa bila interpretacija popolnoma enaka.

<sup>44</sup> Zahteva po upoštevanju načela enakosti pred zakonom je izrecno poudarjena tudi v drugem odstavku 4. člena ZDavP-2, ki določa, da mora davčni organ pri obravnavi zavezancev za davek postopati nepristransko. Najbrž bi bilo smiselno, če bi zakonodajalec to načelo predvidel kot posebno načelo in mu s tem dal dodatno težo, kajti trenutno je nekako podrejeno načelu zakonitosti.

<sup>45</sup> Maringer, Twardosz, Die maßgebende Rechtslage im Abgabenrecht (2007), str. 17.

prepoved retroaktivnosti oziroma njena ustavnopravna interpretacija v davčnih zadevah. Pri tem je v tem članku poudarek na periodičnih davkih, kajti, kot je že bilo navedeno, pri neperiodičnih davkih, kjer trenutek nastopa obdavčljivega dogodka in trenutek nastanka davčne obveznosti sovpadata, razlike ni.

Preden začnejo zakoni veljati, morajo biti objavljeni v državnem uradnem listu, praviloma pa mora preteči še t. i. vakacijski rok (154. člen URS). Namen objave in pretek roka sta namenjena predvsem pisni seznanitvi pravnih naslovljencev z njihovo vsebino, saj je šele od seznanitve z vsebino mogoče od naslovljencev zahtevati, da se po predpisih tudi ravnajo.<sup>46</sup> V že zaključena pravna razmerja, torej retroaktivno, sme nov zakon<sup>47</sup> posegati le izjemoma, in sicer če gre za posamezne določbe, če to zahteva javna korist in če se s tem ne posega v pridobljene pravice (155. člen URS).<sup>48</sup>

Ustavno sodišče se je v davčnih zadevah že ukvarjalo z vprašanjem zaključnosti pravnih razmerij zaradi vprašanja morebitne povratne veljave (retroaktivnosti) in zavzelo stališče, da je pri periodičnih davkih relevanten trenutek nastopa obdavčljivega dogodka, in ne trenutek nastanka davčne obveznosti (davčnega dolga).<sup>49</sup> Uzakonitev nastanka davčne obveznosti za potrebe izračunavanja višine davka je tako samo stvar davčne tehnike, ki ne vpliva na dejstvo, ali je določen dogodek obdavčen ali ne<sup>50</sup> ter kako je obdavčen. To pomeni, da je treba v odsotnosti drugačne izrecne zakonske ureditve pri določanju davčne obveznosti uporabiti tisto materialno pravo, ki velja na dan nastopa obdavčljivega dogodka, in ne tistega, ki velja na dan nastanka davčne obveznosti (davčnega dolga), kadar se ta dva trenutka razlikujeta in če se v vmesnem času materialnopravna pravila spremenijo. Upošteva ustavnosodno prakso je ustavnopravno upošteven dejanski stan pri periodičnih davkih zaključen v trenutku nastopa obdavčljivega dogodka, čeprav se morda davčna obveznost ugotavlja po zaključku davčnega obdobja. Pri obdavčljivih dogodkih, ki so že nastopili, gre torej za že zaključene pravne položaje, v katere pa je mogoče ob upoštevanju drugega odstavka 155. člena URS poseči le, če, med drugim, za to obstaja izrecna zakonska pod-

<sup>46</sup> Kaučič, v: Kaučič, Grad, *USTAVNA UREDITEV SLOVENIJE* (2011), str. 91-92.

<sup>47</sup> Izrecno mora izhajati iz volje zakonodajalca, da želi uporabo zakona tudi za že zaključena pravna razmerja.

<sup>48</sup> Slovenski zakonodajalec se ne prav redko odloča za retroaktivne spremembe davčnih zakonov, ki so v korist zavezanecv. Zadnji tovrstni spremembi ZDoh-2 in ZDDPO-2 sta iz letošnjega leta. Z njima je bila razširjena možnost koristiti investicijsko olajšavo za avtobuse z ekološko manj obremenjujočimi pogoni. Ta ureditev se uporablja celo za investiranje, opravljeno od 1. januarja 2014 naprej, pri čemer je uveljavljanje za leto 2014 časovno omejeno.

<sup>49</sup> Odločbe U-I-62/95 z dne 16. februarja 1996, U-I-81/96 z dne 12. marca 1998 in U-I-158/11 z dne 28. novembra 2013.

<sup>50</sup> Pavčnik, *Časovnost pravne igre* (2014), str. 12-13.

laga. Če ta ne obstaja, je torej treba vselej uporabiti tisto materialno pravo, ki je veljalo na dan nastopa obdavčljivega dogodka.

Pri tem velja izrecno poudariti, da ob odsotnosti izrecne zakonske podlage za odgovor na vprašanje, katero materialno pravo je treba uporabiti pri obračunu ali odmeri davkov, ni pomembno, ali se je zakon spremenil v škodo ali v korist zavezancev, torej ali so se npr. davčne stopnje znižale ali zvišale ali so bile davčne olajšave uvedene ali odpravljene. Podatek, ali je sprememba v korist ali škodo zavezancev, postane pomemben šele, če davčni zakon izrecno določa, da se njegove določbe uporabljajo retroaktivno. Uporaba zakonskih določb, ki so začele veljati po nastanku obdavčljivega dogodka in ki povečujejo davčno obremenitev zavezancev, bo pomenila poseg v pridobljene pravice, tj. prosto razpolaganje z neobdavčenim premoženjem, zato ne bo v skladu z drugim odstavkom 155. člena URS, medtem ko sprememba, ki davčno obremenitev zniža, s tega vidika ne bo povzročala težav. Seveda pa mora zakonodajalec tudi v primeru, ko izboljša davčni položaj zavezancev, zagotoviti, da se izboljša položaj vseh, ki so v enakem položaju, in ne samo tistih, ki so že vložili obračun davka oziroma jim je bil davek z odločbo že pravnomočno odmerjen. Drugačna rešitev bi bila namreč problematična z vidika enakosti pred zakonom (drugi odstavek 14. člena URS).

### *3.3. Poskus razlage in dopolnitve definicije stališča Vrhovnega sodišča*

Zdi se, da Vrhovno sodišče s tem, ko v stališču navede, da se pri odmeri davčnih obveznosti uporabi bodisi zakon, ki velja na dan nastanka davčne obveznosti, bodisi zakon, ki velja v obdobju, na katero se davek nanaša, pravzaprav loči med neperiodičnimi in periodičnimi davki. Za neperiodične davke je z vidika časovne veljavnosti materialnega prava pomemben dan nastanka davčne obveznosti, ki je hkrati trenutek nastopa obdavčljivega dogodka. Pri periodičnih davkih pa je relevantno obdobje oz. perioda, na katero se nanaša davčna obveznost. Gre torej za obdobje, v katerem so se zgodili obdavčljivi dogodki.

Če se materialna pravila, ki so pomembna za določitev davčnega zavezanca in znesek davka, v obdobju ne spremenijo, ta opredelitev ne zahteva nobene dodatne razlage, saj na dan nastopa obdavčljivega dogodka in na dan nastanka davčne obveznosti (zadnji dan obdobja) veljajo ista pravila. Če pa bi se materialni predpis spremenil znotraj davčnega obdobja in zakonodajalec ne bi izrecno predvidel, od katerega dne obdobja se novi predpis uporablja, je položaj drugačen. Treba je določiti časovno točko, saj splošna opredelitev »obdobje, na katero se nanaša davčna obveznost« ne zadošča, ker ni dovolj natančna. V tem primeru je treba, upoštevaje 14. in 155. člen URS, za vsak obdavčljiv dogodek uporabiti tisto

materialno določbo, ki je veljala na dan njegovega nastopa. Pomembno je torej, kdaj so nastala dejstva, ki so podlaga za obdavčenje, in ne, kdaj je nastala davčna obveznost, če se ta dva trenutka razlikujeta, kar velja za periodične davke.

Zastavlja se vprašanje, ali ne bi bilo mogoče – brez vsebinskega posega v stališče – definicijo načela materialne zakonitosti pri določanju davčne obveznosti, kadar zakon ne bi določal drugače, poenostaviti in precizirati tako, da bi bilo, upoštevaje ustavne določbe in ustavnosodno prakso, iz nje popolnoma jasno razvidno, kateri zakon je treba v posameznem primeru uporabiti. Če bi denimo zapisali, da se ob odsotnosti drugačne zakonske ureditve uporabljajo materialne določbe, veljavne v trenutku nastanka dejstev, ki so podlaga za obdavčenje (obdavčljiv dogodek oz. obdavčljivi dogodki),<sup>51</sup> bi s tem precizirali stališče tudi za primere, ko bi se materialne zakonske določbe pri periodičnih davkih spremenile znotraj davčnega obdobja, pa zakonodajalec ne bi predpisal prehodnega obdobja.

*Primer 4: Uporaba načela materialne zakonitosti v davčnih zadevah glede na dopolnjeno definicijo*

Če skušamo zdaj primer 3 rešiti na podlagi dopolnjene definicije, ugotovimo, da pri odmeri davka na promet nepremičnin ni sprememb. Ravno tako ni sprememb pri obračunavanju davčne obveznosti, če se davčno obdobje prodajalke konča 31. maja. V obeh primerih se uporabita davčni stopnji, ki sta veljali na dan nastopa obdavčljivega dogodka, torej prodaje. Daje pa dopolnjena definicija jasen odgovor na vprašanje, katero materialno pravo se uporabi pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb, če se davčno obdobje ne zaključi do uveljavitve nižje davčne stopnje. Uporabi se davčna stopnja, ki je veljala ob prodaji, čeprav bi bilo za prodajalko ugodnejše, če bi se uporabila nova, nižja davčna stopnja. S tem so enako obravnavani vsi davčni zavezanci, tako tisti, pri katerih se je davčno obdobje končalo pred uveljavitvijo nove davčne stopnje, kot tisti, pri katerih se je končalo po tem.

## 4. Sklep

Ne samo v Sloveniji, ampak tudi drugod so spremembe davčnih predpisov razmeroma pogoste. Zato je še toliko bolj pomembno, da vnaprej poznamo odgovor na vprašanje, katera pravna pravila je treba uporabiti pri obračunavanju ali pri odmeri davkov. Ta članek se ukvarja zgolj z delom materije, ki se nanaša na uporabo pravil glede določanja davčne obveznosti (davčnega dolga), ob strani

<sup>51</sup> Gre pravzaprav za opredelitev, ki je nadvse podobna 5. členu OPZ.



pa pušča uporabo procesnih pravil in tistih materialnih pravil, ki so z davčno obveznostjo posredno povezana (npr. odpisi, zastaranje).

Po ustaljeni upravnosodni praksi Vrhovnega sodišča se s časovnega vidika v davčnih zadevah glede elementov, ki določajo, kdo je zavezanec in kolikšna je davčna obveznost (predmet obdavčitve, davčna osnova, davčna stopnja, oprostitve in olajšave), uporabi materialni zakon, ki je veljal v obdobju, na katero se naša davčna obveznost, oziroma na dan, ko nastane davčna obveznost, če zakon določa drugače. Ob odsotnosti drugačne zakonske ureditve je odgovor na to, kateri predpis je treba uporabiti, premalo natančen pri davkih, ki se izračunavajo po koncu časovnega obdobja (periodični davki), saj stališče ne daje odgovora na vprašanje, kateri predpis je treba uporabiti, če se sprememba zgodi znotraj obdobja, pa zakonodajalec tega vprašanja v noveli ne reši. Ob upoštevanju določb URS in prakse Ustavnega sodišča je treba uporabiti pravo, ki velja v času nastopa dejstev, ki jih kot pravno relevantne opredeljuje davčni zakon (obdavčljiv dogodek), ne glede na to, da davčna obveznost nastane šele zadnji dan obdobja.

Čeprav je mogoče z interpretacijo ustavnih in zakonskih določb ter sodne prakse najti z URS skladen odgovor na vprašanje, katero materialno pravo je treba uporabiti, kadar se norme spremenijo od trenutka nastanka obdavčljivega dogodka do obračunavanja oz. odločanja o tem, bi veljalo po zgledu iz tujine že v sam ZDavP-2, ki je kljub drugačnemu nazivu tudi splošni davčni zakon, zapisati opredelitev, katero materialno pravo se uporablja pri odmeri in obračunih davčnih obveznosti, kadar zakon ne določa drugače. Alternativa tej rešitvi je, da bi zakonodajalec pri vsaki spremembi ali prenehanju veljavnosti davčnih predpisov v prehodnih in končnih določbah dosledno predvidel, za katera že nastala razmerja se še uporabljajo določbe, ki so prenehale veljati. Toda ta možnost je slabša, saj se je na natančnost zakonodajalca ob množici predpisov, ki jih ima v postopku, težko zanesti.

Vsekakor naj se zakonodajalec predvsem pri periodičnih davkih, če je le mogoče, vzdrži sprememb znotraj davčnega obdobja, ki spreminjajo (poslabšujejo ali izboljšujejo) pravni položaj zavezancev (npr. zviševanje ali zniževanje davčnih stopenj, širitev ali zožitev davčnih osnov, razveljavljanje ali uvajanje davčnih olajšav in oprostitvev), saj te povzročajo težave pri obračunavanju in odmerjanju davčnih obveznosti glede tega, katero materialno pravo je treba uporabiti pri obračunavanju oz. odmeri davkov. Kadar pa se za tako rešitev odloči, naj predvidi razmejitev med posameznimi podobdobji.<sup>52</sup>

<sup>52</sup> Npr. pri znižanju davčne stopnje davka od dohodka pravnih oseb po ZDDPO-2 je v 17. točki metodologije za izpolnjevanje obrazca, ki je del Pravidnika o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 67/10, 77/12 in 109/13), zapisano, da se pri zavezancih,



**Literatura**

- Androjna, Vilko; Kerševan, Erik: UPRAVNO PROCESNO PRAVO, GV Založba, Ljubljana 2006.
- Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza: OSNOVE POREZOG PRAVA, Društveno veleučilište u Zagrebu, Zagreb 2010.
- Arndt, Hans-Wolfgang; Jenzen, Holger: GRUNDZÜGE DES ALLGEMEINEN STEUER- UND ABGABENRECHTS (2. izdaja), Verlag Franz Vahlen, München 2005.
- Birk, Dieter; Desens, Marc; Tappe, Henning: STEUERRECHT (17. izdaja), C. F. Müller, Heidelberg, München, Landsberg, Fechen, Hamburg 2014.
- Breznik, Janez; Štucin, Zdenka; Marflak, Jonika: ZAKON O SPLOŠNEM UPRAVNEM POSTOPKU S KOMENTARJEM (3. izdaja), GV Založba, Ljubljana 2008.
- Brus, Marko: OBVEZNOSTNO PRAVO: SPLOŠNI DEL BREZ ZAKONSKIH OBVEZNOSTNIH RAZMEROJ, Uradni list Republike Slovenije, Ljubljana 2014.
- Bulatović, Ivan: PORESKI POSTUPAK, Beogradska poslovna škola – Visoka škola strukovnih studija, Beograd 2013.
- Cöster, Thilo; Fritsch, Rainer; Intemann, Jens; Koenig, Ulrich; Pahlke, Armin; Wunsch, Doris: ABGABENORDNUNG (2. izdaja), Verlag C. H. Beck, München 2009.
- Grafenauer, Božo; Breznik, Janez: UPRAVNO PRAVO – PROCESNI DEL. GV Založba, Ljubljana 2009.
- Jerovšek, Tone; Simič, Ivan; Škof, Bojan; Kovač, Polonca; Wakounig, Marian; Jerman, Saša; Mengušič Krisper, Mirjam; Klepac, Katarina; Jenko, Peter; Štemberger, Marjetka; Erbida Golob, Metka; Centa Debeljak, Mojca; Grum, Olga; Musar, Igor; Premuš, Stanka; Hadjar, Rajko: ZAKON O DAVČNEM POSTOPKU S KOMENTARJEM, Davčno izobraževalni inštitut in Davčno finančni raziskovalni inštitut, Ljubljana in Maribor 2008.
- Kaučič, Igor; Grad, Franc: USTAVNA UREDITEV SLOVENIJE (5. izdaja), GV Založba, Ljubljana 2011.
- Kerševan, Erik: Uporaba materialnega prava pri odločanju v rednem upravnem postopku z vidika temeljnih načel pravne države, v: Zbornik znanstvenih razprav, LXVIII (2008), str. 129–148.
- Klein, Franz: ABGABENORDNUNG: EINSCHLIESSLICH STEUERSTRAFRECHT (11. izdaja), C. H. Beck, München 2012.

---

katerih davčno leto je bilo različno od koledarskega, uporabi sorazmerna delitev ustvarjenega dobička.

Pri davkih, ki imajo progresivno lestvico (npr. dohodnina), pa bi problematiko reševali na način, da bi se davčno leto zaključilo z dnem spremembe, pri čemer bi se glede na razmerje med že pretečenim časom tega obdobja in celotnim obdobjem izračunali »novi« davčni razredi, ki bi bili uporabljeni v skrajšanem davčnem obdobju. Smiselno pa bi nato veljalo tudi za naslednje davčno obdobje.

- Leitner, Alfred: UVOD U STUDIJ POREZNOG PRAVA, samozaložba, Zagreb 1939.
- Maringer, Anton; Twardosz, Benjamin: Die maßgebende Rechtslage im Abgaberecht - Teil I, v: Österreichische Steuerzeitung, 60 (2007) 1-2, str. 16-20.
- Pavčnik, Marijan: Časovnost pravne igre - Ob odločbi Ustavnega sodišča RS o dodatnem davku, v: Pravniki, 69 (2014) 1-2, str. 5-18.
- Popović, Dejan: NAUKA O POREZIMA I PORESKO PRAVO, Savremena administracija, Beograd 1997.
- Popović, Dejan: PORESKO PRAVO (11. izdaja), Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2014.
- Tipke, Klaus; Lang, Joachim: STEUERRECHT (21. izdaja), Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2013.

## **Substantive Legality in the Determination of Tax Liabilities in Terms of Time Validity**

### *Summary*

The amount of tax that should the tax debtor fulfil to the tax creditor can be established either by the tax authorities issuing an administrative decision (administrative tax assessment) or by taxpayers who determine tax liability by themselves in tax returns without the cooperation of the tax authorities (self-assessment). Considering this, the principle of substantive tax law legality is regulated by two provisions in the Slovenian Tax Procedure Act. Both provisions just determine that tax authorities and taxpayers must act lawfully, but do not precisely say which rules should apply when substantive tax provisions change between the time when a chargeable event occurs and the time when tax is determined either by an administrative assessment or by or a self-assessment. It is possible that the legislator in the amending act expressly determines for which legal relationships (taxable events) the new rules apply, but often this is not the case. In such instances tax administration and taxpayers must determine which rules to apply; the old ones or the new ones. This especially goes for the taxable events that have already occurred before the new rules came into force.

To resolve the dilemma, we must first analyse when a tax liability arises and are administrative tax assessment and self-assessments constitutive or declaratory by legal nature. According to Slovenian Tax Procedure Act a tax liability arises when the conditions laid down in the tax act are met. This means that administrative tax assessment and self-assessment are declaratory by legal nature. This goes if the amount of tax they specify does not exceed that resulting directly from the law. If it does, the surplus has a constitutive legal nature. As for the moment when a tax liability arises it should be distinguished between two groups of taxes: non-periodic and periodic taxes. Non-periodic are those taxes, where the tax liability arises at the same time when the taxable event occurs (e.g. inheritance and gift tax, real property transaction tax), while by periodic taxes the tax liability does not arise at the moment when the taxable event occurs, but when a tax period (e.g. month, quarter, year) expires. All taxable events that occur in a given tax period are taxed together, and not as separate taxable events, as it goes for non-periodic taxes. Since by non-periodic tax liability arises at the moment when taxable event occurs, it neither theoretically nor practically of any relevance which of them we use to determine which substantive tax law should be applied in a particular case. Differently goes for periodic taxes, since these two moments generally differ. So it is necessary to determine which mo-

ment is relevant: a taxable event or the emergence of tax liability. The answer to this question is of course only relevant in cases where different tax regulation is valid those moments and legislator did not explicitly resolve these issues on the adoption of new regulations.

In the established view of the Slovenian Supreme Court substantive tax act that was in force during the tax period or the law which was valid on the date the tax liability was occurred must be used. This applies, unless it is expressly determined otherwise by law. Although this is not explicitly stated in the jurisprudence it seems that the Supreme Court distinguishes between non-periodic and periodic taxes. In case of non-periodic taxes a substantive law that was in force at the moment that tax liability occurred should be used. Since taxable event and occurrence of tax liability coincide, the same substantive tax law is relevant. By periodic taxes the law which was valid during the tax period should be used for determining taxpayer and tax liability. However, this position of the Supreme Court does not provide a clear answer to the question which law should be applied in the absence of explicit statutory regulation, if the substantive tax act changed during the duration of the period. Again, if the substantive tax act stayed the same during the whole period the dilemma would not occur.

The answer to the latter dilemma can be given by two provisions of the Slovenian Constitution: the principle of equality before the law and the prohibition of retroactivity. The principle of equality before the law requires equal treatment (i.e. the amount of tax liability), regardless of the time taxpayer self-assessed the tax or when the tax authority issued an administrative tax assessment. The timing aspect of application of the substantive regulations should not be dependent on the performance of taxpayers and tax authorities. A different view would mean violation of the principle of equality before the law. So only the time when taxable event or the time when the tax liability occurred, if these two moments are different, could be according to the constitutional principle of equality. To determine which of these two moments is constitutionally correct, we have to apply the prohibition of retroactivity principle. The Slovenian Constitution states that laws and other regulations and general legal acts cannot have retroactive effect. Exception to this principle is only allowed if a law establishes that certain of its provisions have retroactive effect, if this is required in the public interest and provided that no acquired rights are infringed thereby. Legal interventions into already completed the legal relationship are therefore allowed exceptionally. Regarding periodic taxes the Slovenian Constitutional Court has repeatedly held that substantive tax laws that worsened taxpayers' position and that came into force after the occurrence of taxable events cannot be used for taxation of these events, because they are against the prohibition of retroactive

effect of legal acts. This goes regardless whether tax liability has not yet arisen, because taxable period has not already passed. Application of legal provisions, which entered into force after the taxable event occurred is an interference with acquired rights, namely the right of taxpayer's freedom to dispose of untaxed assets as he pleases. If substantive tax laws change during a particular tax period, only those taxable events that occur after the new law comes into force can be taxed using these laws, for all others old law must be used. This view actually means that when substantive tax rules change during the taxable period, this taxable period is divided into sub-periods.

According to the analysis of the principle of equality before the law and the prohibition of retroactive effect of legal acts through the practice of the Slovenian Constitutional Court on periodic taxes, it can be argued that each taxable event must be taxed according to the law that was in force at the time it occurred if it is not expressly stated otherwise by law. By this we can clarify the not always clear position of the Supreme Court on periodic taxes. Instead of the view that this is the date when the tax liabilities arise (non-periodic taxes) or the period to which the tax liability relate (periodic taxes), it should state that provisions that were in force at the time of the chargeable events should be applied. With such an interpretation, there is no need to distinguish between non-periodic and periodic taxes. Current position of the Slovenian Supreme Court does not give an unequivocal answer to the question which law should be applied, if substantive tax rules change within a tax period. The definition given in this article is on one hand consistent with the Slovenian constitutional jurisprudence, on the other hand the definition is shorter and clearer.

Notwithstanding that it is possible by means of constitutional interpretation to explain the principle of substantive legality in tax matters when the new tax law does not expressly state anything about this issue, it would be advisable if the Slovenian legislator supplemented the system so that it would adopt a general provision that would determine which law should be applied if the rules changed and the legislator was silent. The history of Slovenian tax legislation shows that the taxpayers cannot rely heavily on the legislator as he often (un) intentionally forgets to include such transitional provisions in new tax laws. This is, of course, not very goof from legal certainty point of view. Above all, due to problems with the application of old and new laws, it would be advisable if the legislator would not at all change substantive tax laws during tax periods that worsen the legal position of taxpayers.