

Problematika retroaktivnosti v davčni zakonodaji

izr. prof. dr. Erik Kerševan, vrhovni sodnik

Prepoved retroaktivnosti na davčnem področju



Ustavno sodišče v odločbi št. U-I-158/11 z dne 17. 12. 2013

Prepoved povratne veljave zakonov mora zakonodajalec še posebej spoštovati na davčnem področju. Ne le zaradi zgoščenosti in intenzivnosti pravnih razmerij med državo (davčno upravo) in davčnim zavezancem, ampak tudi zaradi asimetričnosti davčnopravnega razmerja, ki pomeni poseg države v premoženjsko sfero davčnega zavezanca brez njenega neposrednega povračila, kot tudi zaradi splošnega občutka pravičnosti.

Država z davčno politiko pomembno vpliva na premoženjsko sfero posameznikov. Zato ti svoja ravnanja razumljivo načrtujejo in uresničujejo tudi glede na predvidene davčnopravne posledice teh svojih ravnanj. Kljub temu da davčni zavezanci vedo oziroma bi morali vedeti, da se veljavna davčna zakonodaja, upoštevna za njihove odločitve, lahko spremeni in da se tudi spreminja, upravičeno pričakujejo, da se bo ta spreminjala tako, da bodo spremembe pri svojih odločitvah lahko upoštevali, kar predpostavlja, da so z njimi seznanjeni.

Ustavna načela uporabe (davčnega) prava



Uporaba davčnega prava ter davčni postopki temeljijo na več ustavnih načelih. Z vidika časovne uporabe prava so predvsem pomembna načela:

- Načelo pravne države (2. člen Ustave)**
- Načelo zakonitosti delovanja oblasti (153. člen Ustave) in predpisovanja davkov (147. člen Ustave)**
- Prepoved povratne veljave pravnih aktov (155. člen Ustave)**



Izhodišče vsakega pravnega odločanja je, da morajo biti naslovniki (novih) pravnih norm z njimi seznanjeni pred njihovo uveljavitvijo oziroma uporabo, da se lahko po njih ravnaajo.

Pravne norme potrebuje razlago, zato je neizogibno, da se vprašanja oziroma spori glede prave vsebine razrešijo šele prek prakse davčnih organov in sodišč.



Posamični akti in dejanja državnih organov, organov lokalnih skupnosti in nosilcev javnih pooblastil morajo temeljiti na zakonu ali na zakonitem predpisu (153. člen Ustave).

Država z zakonom predpisuje davke, carine in druge dajatve. Lokalne skupnosti predpisujejo davke in druge dajatve ob pogojih, ki jih določata ustava in zakon (147. člen Ustave).

Pomen načela zakonitosti v davčnem postopku



Davčna obveznost lahko nastopi šele po tem, ko stopi v veljavo in uporabo zakon, ki tako obveznost nalaga;

Davčne obveznosti ne more izvirno določiti podzakonski predpis;

Direktive Evropske unije, ki predvidevajo prenos v pravni red Republike Slovenije, ne morejo neposredno učinkovati tako, da bi davčna obveznost nastala neposredno na njihovi podlagi.



Prava retroaktivnost: uporaba zakona sega v čas pred njegovo uveljavitvijo. Gre torej za uporabo kasnejšega prava na že zaključen dejanski stan.

Neprava retroaktivnost: poseg v upravičena pravna pričakovanja naslovnikov pravnih norm. Sprememba predpisa se uporabi sedanja, vendar še ne zaključena dejanska stanja in pravna razmerja.

155. člen Ustave:

**Zakoni, drugi predpisi in splošni akti ne
morejo imeti učinka za nazaj.**

**Samo zakon lahko določi, da imajo
posamezne njegove določbe učinek za
nazaj, če to zahteva javna korist in če se s
tem ne posega v pridobljene pravice.**

Posebna prepoved retroaktivnosti na davčnem področju

Ustavno sodišče o povratnem učinkovanju davčnopravne norme, ki se nanaša na periodični davek (npr. odločba št. U-I-81/96 z dne 12. 3. 1998): Ustavnopravno upošteven dejanski stan pri periodičnih davkih je zaključen v trenutku nastopa obdavčljivega dogodka, ne glede na to, da se končna davčna obveznost ugotavlja šele po zaključku davčnega leta.

Poseg v davčno obveznost med tem časovnim obdobjem torej pomeni pravo retroaktivnost.

Izjeme od prepovedi prave retroaktivnosti



Povratni učinki posameznih zakonskih določb so v skladu z drugim odstavkom 155. člena Ustave sicer izjemoma dovoljeni, če to zahteva javna korist in če se s tem ne posega v pridobljene pravice.

- Odločba US, št. U-I-158/11 z dne 17. 12. 2013: Povratno učinkovanje lahko upraviči le posebna, prav povratno učinkovanje predpisa utemeljujoča javna korist, brez katere ne bi bilo mogoče doseči zasledovanega cilja ureditve. Javna korist mora biti torej izkazana prav za povratno veljavo in ne zgolj za obdavčenje kot tako.
- Odločba US, št. U-I-60/99 z dne 4. 10. 2001: Pri pravi retroaktivnosti je poseg v pridobljene pravice dopusten, če ob izkazani javni koristi poseg v pridobljene pravice prestane t. i. strogi test sorazmernosti, torej da je poseg v pridobljene pravice primeren in nujen za dosego javne koristi in tudi sorazmeren v primerjavi s koristjo, ki se varuje. Poseg v pridobljene pravice je torej lahko dopusten pod pogoji, ki so določeni za posege v človekove pravice in temeljne svoboščine.

Izjeme od prepovedi neprave retroaktivnosti

Neprava retroaktivnost sicer načeloma ni prepovedana, razen če gre za nedopusten poseg v načelo varstva zaupanja v pravo (2. člen Ustave), ki posamezniku zagotavlja, da mu država njegovega pravnega položaja ne bo poslabšala arbitrarno, torej brez stvarnega razloga, utemeljenega v prevladujočem in legitimnem javnem interesu. (odločba Ustavnega sodišča št. U-I-123/92 z dne 18.11.1993, U-I-86/96 z dne 8.6.1998, itd.).

Sodna praksa in retroaktivnost

Razlaga pravne norme s strani pristojnega sodišča, ki zavezuje tako davčni organ kot davčnega zavezanca, ne pomeni nedopustnega posega v pravno varnost, tudi če nasprotuje dotedanji pravni razlagi ene oziroma druge strani spora.

Poseben pomen imajo odločitve, ki vzpostavljajo obvezno in precedenčno razlago prava: davčni organi so vezani na ustaljeno sodno prakso, tudi če v določeni zadevi še ni bilo razsojeno (2. in 22. člen Ustave).