

# **(NE)DOLOČNOST DAVČNIH ZAKONOV V LUČI PRAVNE VARNOSTI ZAVEZANCEV**

---

**NIKA HUDEJ, svetovalka Ustavnega sodišča RS**

**Portorož, 11. 1. 2019**





1. PRAVNA DRŽAVA IN PRAVNA VARNOST
2. NAČELO JASNOSTI IN POMENSKE DOLOČLIVOSTI (DAVČNIH) PREDPISOV
3. RAZLAGA DAVČNIH PREDPISOV – pravne praznine, analogije, nedoločeni pravni pojmi, metode razlage
4. (NE)DOLOČNOST ZDoh-2
  - Načelo davčne pravičnosti
  - Opredelitev drugih dohodkov



5. OPREDELITEV NAVIDEZNIH PRAVNIH POSLOV – 74. ČLEN ZDavP-2
6. O POMENU JASNIH PREHODNIH DOLOČB ZAKONA – RAZLAGA 418. ČLENA ZDavP-2
7. NEJASNA PRAVNA NARAVA 68.a ČLENA ZDavP-2 – PROBLEM „INSTANTNIH“ ZAKONOV
8. POTI DO JASNEJŠE DAVČNE ZAKONODAJE

## **PRAVNA DRŽAVA (2. ČLEN URS)**

- **Samooomejevanje z lastnim pravnim redom – vladavina prava**
- **Pravno določeno, predvidljivo in nadzirljivo delovanje državnih organov na vseh ravneh odločanja**
- **Skladnost med pravnimi akti različne moči – ustava kot „krona pravne države“**
- **Legitimnost oblasti**
- **Načelo delitve oblasti na zakonodajno, izvršilno in sodno**

## **PRVINE PRAVNE DRŽAVE**

**USTAVNO SODIŠČE OBLIKOVALO TRI BISTVENE  
ELEMENTE PRAVNE DRŽAVE:**

- 1. NAČELO JASNOSTI IN DOLOČNOSTI PREDPISOV (U-I-32/02)**
- 2. NAČELO SORAZMERNOSTI – TEST LEGITIMNOSTI IN TEST SORAZMERNOSTI (U-I-137/93)**
- 3. NAČELO VARSTVA ZAUPANJA V PRAVO (U-I-123/92)**

## **PRAVNA VARNOST**

- **PRAVNA VREDNOTA, KI UTRJUJE VLADAVINO PRAVA** (več zaupanja – več spoštovanja)
- **ODSOTNOST NEGOTOVOSTI** – predvidljivo in zanesljivo pravo – pravo, v katero je mogoče zaupati
- **POGOJ:** razumljiva, pregledna in nedvoumna zakonodaja
- **ZAHTEVA PO VSEBINSKI DOLOČLIVOSTI PRAVNIH PRAVIL** (kazniva ravnanja, pravice in dolžnosti posameznikov, pristojnosti državnih organov, postopki odločanja)

## **NAČELO JASNOSTI IN DOLOČNOSTI**

- **PRAVNE NORME (ZLASTI TISTE, KI NEPOSREDNO UREJAJO PRAVNI POLOŽAJ ŠIROKEGA KROGA PRAVNIH SUBJEKTOV) MORAJO BITI JASNE, RAZUMLJIVE IN NEDVOUMNE (U-I-119/98)**
  - da naslovljenec ve, kako mora v določenem položaju ravnati
  - da ne omogočajo arbitrarnega ravnanja izvršilne in sodne veje oblasti
- **UPORABA PREDPISA VEDNO POMENI NJEGOVO RAZLAGO** – zahteva po jezikovni jasnosti (razločnosti) in pomenski določljivosti

## NAČELO JASNOSTI IN DOLOČNOSTI

- Nejasnost ustvarja možnost različne uporabe predpisa in arbitrarnosti organov, ki odločajo o pravicah posameznikov
- Predpis je protiustavno nejasen, kadar se z ustaljenimi metodami razlage ne da ugotoviti njegove vsebine, ne pa zgolj zato, ker ne daje odgovorov na vsa vprašanja, ki se utegnejo pojaviti pri njegovem izvrševanju v praksi (U-I-194/17)

JASNOST IN DOLOČNOST DAVČNIH  
PREDPISOV

- Pri ureditvi, ki se nanaša na javne dajatve, je zahteva po jasnih in določenih normah posebnega pomena (U-I-9/98, U-I-24/07)
- VIŠJI STANDARD DOLOČNOSTI PREDPISOV – 147. ČLEN URS:  
„Država z zakonom predpisuje davke, carine in druge dajatve, ob pogojih, ki jih določata ustava in zakon.“ - *NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE*
- Od vrste javne dajatve je odvisno, kako določna mora biti zakonska ureditev



- **NEPOSREDNA ZVEZA MED DAJATVIJO IN POVRAČILOM** (npr. takse) – zakon mora določiti vsaj način ugotavljanja obsega potrebnih sredstev, zavezance za plačilo in merila za določitev javne dajatve
- **POSREDNA ZVEZA MED DAJATVIJO IN POVRAČILOM** (davki) – **STROŽJE ZAHTEVE** – zakon mora opredeliti najmanj davčnega zavezanca, davčni predmet, davčno osnovo in davčno stopnjo (U-I-215/11, U-I-313/13)



- Besedilo zakona mora zagotavljati jasen in gotov pravni položaj, tako da lahko davčni zavezanec vnaprej ugotovi in predvidi svojo davčno obveznost (U-I-356/02)
- **PREPOVED POVRATNEGA UČINKOVANJA ZAKONSKIH DOLOČB** (155. ČLEN URS, U-I-158/11) – zagotavljanje premoženjske svobode – posameznik mora v vsakem trenutku vedeti, kakšne so njegove obveznosti, da lahko preostanek nameni za potrošnjo, investicije, itd.
- **POMEMBNO:** pravni položaj je zaključen v trenutku nastanka obdavčljivega dogodka in ne šele, ko nastane obveznost plačila davka



## RAZLAGA DAVČNIH PREDPISOV

- Besedilo zakona/razumevanje/uporabljanje v konkretnem primeru
- Zakon ne more nikoli „dohiteti“ svojega razlaganja
- Razlaga dopustna, dokler se gibljemo znotraj možnega besednega pomena, ki ga imajo jezikovni znaki zakona
- Če možni besedni pomen presežemo, gre za dopolnjevanje (nadaljnje oblikovanje) vsebine zakona – (2. in 3. člen URS)

## RAZLAGA DAVČNIH PREDPISOV

- UPORABA USTALJENIH METODE RAZLAGE – jezikovna, logična, sistematična, zgodovinska in namenska (teleološka) razlaga
- Nadaljnje razvijanje zakona in prava – METODE ZA ZAPOLNJEVANJE PRAVNIH PRAZIN IN ARGUMENTI PRAVNIH NAČEL (argument pravne države, načelo sorazmernosti, argument neprava, argument precedensa, argument pravičnosti)

## PRAVNE PRAZINE

- Določene vrzeli v pravni ureditvi, ki bi zavoljo pomembnega družbenega interesa morale biti urejene, a nenačrtno niso, ali pa je zakonodajalec spregledal njihovo neurejenost
- Zapolnjevanje pravnih prazin
  1. ugotovitev, ali gre za dopustno pravno praznino (prepoved protiustavnih pravnih prazin – 2. člen URS, kazensko pravo – le *analogia intra legem*);
  2. če gre, je treba določiti način zapolnjevanja pravne praznine (praviloma z zakonsko analogijo)



## ZAPOLNJEVANJE PRAVNIH PRAZNIH

1. PRAVNA PRAZNINA - razrešujemo z analogijo (sklepanje po podobnosti – argument *a simili ad simile*) – načelo enakosti – iskanje bistvene podobnosti med primeroma
2. NI PRAVNE PRAZNINE - ugotovimo, da sta urejeni in neurejeni primer v bistvenem različna - sklepanje po nasprotnem razlogovanju (*argumentum a contrario*)

## ANALOGIJA V DAVČNEM PRAVU

- Analogija dovoljena, kadar je v korist davčnega zavezanca (*analogia in favorem*) in če ni ogrožen sistem pravne varnosti (U-I-78/99, U-I-76/11)
- TEMELJNO NAČELO – enakopravno naj se obravnavajo zavezanci, ki so v enakem ekonomskem položaju in ki imajo enako visoke dohodke
- PRAKSA VSRS – sklepanje po podobnosti pravnih položajev: X Ips 93/2010 (obdavčenje z uporabo povprečne davčne stopnje; U-I-76/11); X Ips 378/2016 (obresti od preveč plačane carine)

## (NE)DOLOČNOST ZDoh-2

### 1. UPORABA NAČELA DAVČNE PRAVIČNOSTI

- U-I-313/13 (45. in 46. točka) – ureditev davka mora omogočiti pravno in dejansko enako obravnavo davčnih zavezancev
- VSRS Sodba X Ips 367/2015 z dne 30. 8. 2017
  - način opredelitve davčne osnove – obdavčitev po objektivnem neto načelu – dohodek je le tisto, kar dejansko pomeni povečanje premoženja (ekonomske moči) davčnega zavezanca

## NEDOLOČNOST ZDoh-2

- VSRS Sklep X Ips 63/2017 z dne 6. 7. 2017

„Če bi zakonodajalec ob tem, ko je uredil možnost vlaganja davčne napovedi za odmero dohodnine na podlagi samoprijave, želel uvesti tudi kriterij pravočasnosti vložitve davčne napovedi kot dodatni kriterij razlikovanja med davčnimi zavezanci pri izračunu njihove davčne osnove za odmero dohodnine (in s tem davčne obveznosti), bi bilo to skladno z načelom jasnosti in določnosti predpisov (2. člen Ustave) ter zakonitosti na področju davkov (147. člen Ustave) v zakonu izrecno, jasno in nedvoumno določeno. Z vidika vprašanja ustavne dopustnosti pa bi moral biti tak poseg v načelo davčne pravičnosti (14. člen Ustave) tudi ustrezno utemeljen.“

**2. OPREDELITEV DRUGIH DOHODKOV****105. člen ZDoh-2**

*(1) Drugi dohodki so vsi dohodki, ki se v skladu s tem zakonom ne štejejo za dohodke fizične osebe iz 1. do 5. točke 18. člena tega zakona .*

*(2) Za druge dohodke po tem zakonu se ne štejejo dohodki iz 19. do vključno 32. člena tega zakona in dohodki, ki so v skladu s tem zakonom oproščeni plačila dohodnine ali se ne vštevajo v davčno osnovo.*

***(3) Drugi dohodki vključujejo:***

***11. dohodek, ki se ne šteje za dohodek iz zaposlitve, za dohodek iz dejavnosti, za dohodek iz osnovne kmetijske in osnovne gozdarske dejavnosti, za dohodek iz oddajanja premoženja v najem in iz prenosa premoženjske pravice ter za dohodek iz kapitala in ni dohodek, ki se ne šteje za dohodek po tem zakonu oziroma ni dohodek, oproščen plačila dohodnine po tem zakonu.***



## (NE)DOLOČNOST ZDoh-2



**VSRS Sklep X Ips 91/2017 z dne 24. 10. 2018 –  
ZAHTEVA ZA OCENO USTAVNOSTI 11. točke  
tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 (U-I-497/18)**

**Sporno: Ali je znesek, ki ga je banka tožniku  
izplačala na podlagi pogodbe o gospodarjenju z  
vrednostnimi papirji kot garantirani donos,  
obdavčen z dohodnino?**

## (NE)DOLOČNOST ZDoh-2



**FURS, MF in Upravno sodišče:**

- izplačane razlike med tržno vrednostjo vrednostnih papirjev in začetno vrednostjo sredstev, ki so bila vplačana ob sklenitvi pogodbe, ni mogoče šteti za povrnjena vložena sredstva, ki so že bila sestavni del tožnikovega premoženja, temveč kot dodatni dohodek, ki je obdavčen z dohodnino
- plačilo predstavlja nadomestilo za izgubljeni dohodek oziroma odškodnino – pokritje izgube na podlagi pogodbe o gospodarjenju

## (NE)DOLOČNOST ZDoh-2



**Bistveni argumenti VSRS v zahtevi za oceno ustavnosti:**

- 147. člen URS – višji standard določnosti – možnost davčnega zavezanca, da na podlagi davčnih predpisov sam prepozna in z visoko stopnjo zanesljivosti v dobri veri oceni davčne posledice svojega ravnanja
- kriterij: razumljivost davčne norme za razumnega in skrbnega davčnega zavezanca in ne šele za pristojne organe in sodišča
- možnost specializiranega sodišča, da ob visoki stopnji pravnega znanja in poznavanja davčnega področja z uporabo metod razlage prava oblikuje pravilno razlago davčne pravne norme, je davčnemu zavezancu nedostopna

## (NE)DOLOČNOST ZDoh-2



- zakonska določitev obdavčitve ne more temeljiti zgolj na splošnih načelih (načelo obdavčitve svetovnega dohodka)
- 11. točka tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 odpira splošno podlago za obdavčitev vseh ostalih dohodkov, ki niso zakonsko opredeljeni z ZDoh-2 – davčnemu zavezancu je v celoti odtegnjena možnost vnaprejšnjega razumevanja navedene pravne norme
- „drug dohodek“ ni opredeljen niti v 6. točki 18. člena ZDoh-2 – za ostale „druge dohodke“ opredeljen v 1. do 10. točki tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 – pri 11. točki zgolj negativna definicija, zato je njen pomen mogoče črpati le iz splošne opredelitve dohodka (15. člen ZDoh-2) – neskladje s 147. členom URS

## (NE)DOLOČNOST ZDoh-2



**RAZLAGA 105. člena ZDoh-2 – načelo enakega obravnavanja davčnih zavezancev – VSRS samo razlagalo pojem „drugi dohodki“, saj je bilo to davčnemu zavezancu v korist**

**VSRS Sodba X Ips 225/2016 z dne 17. 10. 2018**

„Če posameznik v shemo dodatnega pokojninskega zavarovanja vlaga del svojega dohodka (plače), ki je bil v letu izplačila obdavčen z dohodnino, "drugi dohodki" po 9. točki tretjega odstavka 105. člena ZDoh-2 ne vključujejo izplačil odkupne vrednosti zavarovanj zaradi odstopa iz dodatnega pokojninskega zavarovanja v delu, v katerem so bila ta plačila že obdavčena z dohodnino.“

„Kot dohodek se v tovrstnih primerih lahko obdavči le razlika med (predhodno obdavčenimi) vplačili in prejetim izplačilom, seveda če je do pozitivne razlike sploh prišlo.“

- skladnost razlage z načelom zakonitosti, načelom enakosti in načelom pravičnosti
- VSRS v 32. točki obrazložitve poudarilo, da se glede na vsebinsko odprtost pojma „drugi dohodki“ v 105. členu ZDoh-2 zastavlja načelno vprašanje skladnosti te določbe z zahtevo po določenosti davčnih predpisov (2. in 147.člen URS)

## OPREDELITEV NAVIDEZNIH PRAVNIH POSLOV



74. člen ZDavP-2 (ugotavljanje dejstev)

*(3) Navidezni pravni posli ne vplivajo na obdavčenje. Če navidezni pravni posel prikriva drug pravni posel, je za obdavčenje merodajen prikrit pravni posel.*

*(4) Z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov se ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. Če se ugotovi takšno izogibanje ali zloraba, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov.*

- NEDOLOČENI PRAVNI POJMI – na davčnem področju uporaba ni prepovedana, vendar le dokler samostojno in v povezavi z drugimi pravnimi normami omogočajo vnaprejšnjo predvidljivost obdavčitve
- Ali 74. člen ZDavP-2 (in 5. člen ZDavP-2) dajeta zadosti jasen okvir za obravnavo navideznih pravnih poslov, davčnega izogibanja oziroma zlorabe pravnih poslov? – širina, ohlapnost, splošnost



- Del teorije (npr. dr. Čebulj) – 74. člen ZDavP-2 nasprotuje zahtevam po jasnosti in določnosti predpisov – reševanje od primera do primera (arbitrnost) – davčni zavezanec ne more zanesljivo predvideti, kako bo posel davčnopravno obravnavan – problem *lex certa*, kadar se v okviru davčnega nadzora *de facto* vrši kazenska preiskava – uporabnost dokazov?
- VSRs – poskusi razlage 74. člen ZDavP-2
  - sodba X Ips 80/2012 z dne 10. 10. 2013
  - sodba X Ips 301/2013 z dne 19. 12. 2014
  - sodba X Ips 271/2015 z dne 29. 11. 2017

VSRs sklep X Ips 314/2013 z dne 6. 4. 2016

- Davčna optimizacija in davčno izogibanje sta nedoločena pravna pojma (pravna standarda), ki ju lahko in mora pri vrednotenju davčnorelevantnih dogodkov zapolniti davčni organ oziroma sodišče.
- Kdaj posamezno ravnanje davčnih zavezancev pomeni še dovoljeno davčno optimizacijo in kdaj nedovoljeno davčno izogibanje, je vprašanje, ki ga je treba presoati od primera do primera.

- Davčni zavezanci imajo nedvomno pravico sklepati vse pravne posle, ki niso prepovedani, pri tem pa jih lahko vodijo tudi davčni premisleki. Davčni zavezanci niso zavezani poslov voditi tako, da se čim bolj poveča davčni prihodek države.
- Če pa davčni zavezanci sklepajo navidezne posle ali posle oziroma več medsebojno povezanih poslov, ki sicer niso navidezni, vendar pa ne sledijo nobenemu samostojnemu gospodarskemu cilju, razen pridobitvi davčne ugodnosti, ki je brez tako organiziranih poslov ne bi bilo mogoče doseči, pridobitev davčne ugodnosti pa je v nasprotju z namenom davčnih predpisov, taki posli pomenijo nedopustno davčno izogibanje, zato se pri obdavčitvi ne upoštevajo.

- NAVIDEZNI PRAVNI POSLI - stranki sicer skleneta nek pravni posel, pri tem pa od vsega začetka ne želita posledic tega posla ter posla, kot je bil sklenjen (v ekonomskih učinkih), tudi ne realizirata. Gre za razhajanje med resnično poslovno voljo in izjavo volje navzven, namenjeno drugim, da bi pri teh nastala zmotna predstava.
- ZLORABA - pravni posli, ki sicer niso navidezni, saj sta stranki posledice pravnega posla hoteli, vendar pa sta pravni posel izpeljali po nerazumljivo zapleteni in kompleksni poti, ki vključuje več na prvi pogled umetnih in z namenom davčnega izogibanja skonstruiranih korakov.

## OPREDELITEV ZLORABE



VSRS sodba X Ips 96/2017 z dne 30. 8. 2017

- Posamezni pravni posel ne more biti hkrati opredeljen kot navidezen in kot pravni posel, s katerim se neposredno doseže zaobid davčnih obveznosti.
- Za obstoj zlorabe na davčnem področju morata biti podana tako objektivni kot subjektivni element.

## OPREDELITEV ZLORABE



- Za obstoj objektivnega elementa mora iz vseh objektivnih okoliščin izhajati, da čeprav so bili spoštovani vsi formalni pogoji, določeni v posameznem predpisu, ki ga pri sklepanju pravnih poslov uporabi davčni zavezanec, cilj, ki mu ta predpis sledi, ni bil dosežen.
- Za obstoj subjektivnega elementa mora iz vseh objektivnih okoliščin izhajati, da je bistven namen zadevnih transakcij pridobiti neupravičeno davčno ugodnost.

## PRAVNA NARAVA 68.a ČLENA ZDavP-2

- NEJASNOST PREDPISA V ŠIRŠEM SMISLU – zamegljena pravna narava otežuje razpravo o ustavni skladnosti
- DAVEK ALI KAZEN/ DAVEK IN KAZEN?
- ESČP: zadevi *Engel proti Nizozemski* in *Jussila proti Finski* – kriteriji za presojo, ali je zadeva po naravi kazenska:
  1. pravna opredelitev dejanja in postopka po nacionalni zakonodaji;
  2. narava dejanja (teža dejanja nima odločilnega vpliva);
  3. teža sankcije, ki je predpisana za očitano dejanje
- Zgolj dejstvo, da se določeno ravnanje obravnava v postopku, ki ni kazenski, še ne pomeni, da zadeva po naravi ni kazenska

## PRAVNA NARAVA 68.a ČLENA ZDavP-2

### PRAVNO NEGOTOV POLOŽAJ POSAMEZNIKOV – ZDavP-2 ali ZOPNI ?

- odločitev o tem, v katerem od obeh postopkov se bo obravnavalo ugotovljeno nesorazmerje, je odvisna zgolj od tega, ali se posamezniku s stopnjo razlogov za sum očita storitev kataloškega KD – PROSTA PRESOJA TOŽILCA in FURS?



## POMEN JASNIH PREHODNIH DOLOČB

### 418. člen ZDavP-2 (uporaba zakona o davčnem postopku)

*(1) Zadeve, glede katerih je postopek ob začetku uporabe tega zakona v teku, se končajo po tem zakonu.*

*(2) Zadeve, glede katerih je bila ob začetku uporabe tega zakona že vloženo pravno sredstvo, oziroma upravni spor, se končajo Zakonu o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 21/06 – UPB2).*

*(3) Če je bilo uporabljeno pravno sredstvo oziroma začet upravni spor po prejšnjem odstavku tega člena in je bila izdana odločba odpravljena in zadeva vrnjena v ponovni postopek, se postopek nadaljuje tem zakonu.*

## POMEN JASNIH PREHODNIH DOLOČB

Sporno: Ali 418. člen ZDavP-2 ustrezno upošteva, da so v ZDavP-2 tudi materialnopravne določbe (npr. zastaranje, višina obrestne mere)? – načelo prepovedi povratne veljave zakona

### VSR Sodb X Ips 401/2012 z dne 4. 4. 2013

„Prehodna določba prvega odstavka 418. člena ZDavP-2 se nanaša na vse določbe ZDavP-2 in ne le na postopkovne (tako tudi na materialnopravne) in na vse zadeve, ki so bile ob začetku uporabe tega zakona v teku, tako tudi na pravico do izterjave davčnih obveznosti.“

### VSRS Sodba X Ips 340/2012 z dne 3. 10. 2013

„Določba tretjega odstavka 418. člena ZDavP-2 napotuje na uporabo določb ZDavP-2, tudi materialnopravnih, torej tudi na uporabo določb, ki določajo obrestno mero zamudnih obresti.“

„V skladu z načelom zakonitosti (6. člen ZUP) se pri odločanju praviloma uporabi predpis, ki velja v času odločanja na prvi stopnji.“

### 1. UPOŠTEVANJE NAČEL ZA PRIPRAVO PREDPISOV

- načelo potrebnosti pravnega urejanja
- načelo samoomejevanja
- načelo sorazmernosti
- načelo odgovornosti
- načelo dostopnosti
- načelo poenostavitve
- načelo transparentnosti

## POTI DO VEČJE PRAVNE VARNOSTI

**2. ZMANJŠANJE „ČRKOBRALSTVA“ – poznavanje temeljnih načel ter razlaga in izvrševanje zakonskih in podzakonskih predpisov v njihovem duhu (spoštovanje stališč sodne prakse!)**

**3. PRENEHANJE PROIZVAJANJA PRAVNE KVANTITETE PRED KVALITETO – z nerazumnim spreminjanjem in kopičenjem pravnih predpisov se onemogoča kontinuiteta prava (nujnost vzpostavitve relativno stabilne in predvidljive pravne prakse)**

## POTI DO VEČJE PRAVNE VARNOSTI

**4. IZVAJANJE ZAKONOV IN SPOŠTOVANJE PRAVA – pravo kot nekaj družbeno pomembnega, zavezujočega, do neke mere tudi strah zbujačega**

**5. POUDARJANJE POMENA USTAVNE DEMOKRACIJE**  
»Ne, ne smemo reči: vse, kar koristi ljudstvu, je pravo, temveč je treba reči prav nasprotno: samo to, kar je pravo, koristi ljudstvu.« *Gustav Radbruch*



**HVALA ZA POZORNOST!**