

DAVČNA OSNOVA

Jernej Podlipnik,

univerzitetni diplomirani pravnik, doktor pravnih znanosti, davčni svetovalec, docent na Fakulteti za državne in evropske študije

1. UVOD

Davčna osnova je temeljni institut davčnega prava in eden od obveznih elementov opisa zakonskega dejanskega stanu. Brez davčne osnove namreč ni mogoče določiti zneska davka,¹ ki je temeljna premoženjska obveznost zavezancev za davek. Kot temeljni institut (materialnega) davčnega prava je davčna osnova predmet (bolj ali manj podrobne) obravnave tudi v monografijah in učbenikih, ki obravnavajo davčnopravno področje. V slovenskih davčnopravnih publikacijah je sicer redno obravnavana, vendar njene podrobnejše teoretične analize ni mogoče najti. To vrzel želi (vsaj delno) zapolniti ta prispevek, ki davčno osnovo obravnava predvsem s pomočjo stališč, zavzetih v hrvaški, srbski, črnogorski in nemški teoriji ter slovenski ustavnosodni in sodni praksi. Uvodu prispevka sledi opredelitev davčne osnove tako v teoriji kot tudi v nemškem splošnem zakonu o dajatvah (*Abgabenordnung* – AO).² V tretji točki so na kratko predstavljena stališča Ustavnega sodišča RS glede tega, kako mora biti davčna osnova določena v zakonu. Vrste davčnih osnov (dejanske in domnevane) so obravnavane v četrti točki prispevka. Metode (načini) določitve davčne osnove pa so obravnavane v peti točki. Šesta točka obravnava pravno naravo davčne osnove, in sicer tako na splošno kot tudi pri cenitvah.

¹ Sodba Ustavnega sodišča RS št. X Ips 217/2014 z dne 19. marca 2015, 16. točka ob-razložitve.

² BGBl. I S. 3866, 2003 I S. 61 s spremembami in dopolnitvami.

2. OPREDELITEV DAVČNE OSNOVE

Z uzakonitvijo predmeta obdavčitve zakonodajalec predpiše, kaj je obdavčeno (dohodek, transakcija, obstoj določene osebe,³ pravica⁴ ipd.),⁵ torej vse tisto, na kar zakonodajalec veže nastanek davčne obveznosti.⁶ Davčna osnova je del predmeta obdavčitve, njegova količinska konkretizacija,⁷ kot izhaja iz davčnih predpisov.⁸ Praviloma je izražena v denarju, redkeje v drugih (tehničnih) merskih enotah (na primer litrih, kubičnih centimetrih, kosih). V prvem primeru gre za t. i. davke po vrednosti oziroma davke *ad valorem*, v drugem pa za t. i. specifične davke.⁹ Če na primer zakon obdavčuje dohodek (predmet obdavčitve), je davčna osnova znesek, ki je obdavčen,¹⁰ če pa na primer obdavčuje lastništvo plovil (predmet obdavčitve), je davčna osnova njihova dolžina, moč vgrajenega motorja, vrednost plovila ipd. V davčni osnovi se količinsko konkretizirajo le tisti predmeti obdavčitve, ki niso iz njih izvzeti v obliki davčnih oprostitev. Če denimo zakon določa, da denarne socialne pomoči niso dohodki, ki bi bili obdavčeni, potem se ti dohodki v davčno osnovo tudi ne vštevajo (davčna oprostitev), saj je davčna osnova količinska konkretizacija predmeta obdavčitve. Določbe materialne davčne zakonodaje lahko določajo, da na višino davčne osnove poleg davčnih oprostitev vplivajo tudi druge postavke. Pri davkih na dohodek so to denimo odhodki (stroški), ki so potrebni za doseganje predmeta obdavčitve, davčne olajšave in davčne izgube. Vsak od teh institutov ima svoj smisel (namen). Z upoštevanjem odhodkov se realizira obdavčitev čistega (neto) dohodka,¹¹ saj je le tak dohodek kazalec ekonomske moči (sposobnosti) zavezanca.¹² Z davčnimi olajšavami se želi spodbujati določeno aktivnost iz ekoloških, socialnih, ekonomskih in drugih razlogov,¹³

³ Če bi šlo za glavarino (D. Popović, nav. delo, str. 187).

⁴ Na primer lastninska pravica, služnost.

⁵ D. Birk in drugi, nav. delo, str. 31.

⁶ B. Škof in drugi, nav. delo, str. 118.

⁷ R. Seer, v: K. Tipke in drugi, nav. delo, str. 219.

⁸ O. Fehrenbacher, nav. delo, str. 38.

⁹ B. Jelčič, v: B. Jelčič in drugi, nav. delo, str. 110-111.

¹⁰ Gre za t. i. obdavčljivi dohodek, ki ga je treba razlikovati od dohodka in dohodka za obdavčitev. Podrobneje o tem B. Škof in A. Kobal, nav. delo, str. 1608-1609.

¹¹ B. Škof in drugi, nav. delo, str. 107 in 111.

¹² Smiselno enako tudi odločbi US RS št. U-I-77/94 z dne 1. decembra 1994 in U-I-296/95 z dne 27. novembra 1997, 11. točka obrazložitve.

¹³ Opozoriti velja, da vsak institut davčnega prava, ki je poimenovan davčna olajšava, po vsebini še ne pomeni davčne olajšave. Tipičen primer je splošna olajšava po Zakonu 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, 29/14 – odl. US, 50/14,

vendar pa mora za njihovo skladnost z Ustavo Republike Slovenije (URS)¹⁴ obstajati razumen razlog, ki izhaja iz narave stvari.¹⁵ Primer davčne olajšave je denimo zmanjšanje davčne osnove za zneske, ki jih zavezanec plača za prostovoljno dodatno pokojninsko zavarovanje.¹⁶ Davčna zakonodaja omogoča zniževanje davčne osnove običajno za pretekle davčne izgube, v nekaterih sistemih pa tudi prihodnje izgube, kajti t. i. načelo periodičnosti davkov na dohodek je tehnično načelo, uvedeno iz praktičnih razlogov, saj bi bilo upoštevanje resničnega cikla davčnega zavezanca (na primer pri fizičnih osebah od rojstva do smrti, pri pravnih osebah od vpisa v register do izbrisa v register) v praksi zelo težko uresničiti.¹⁷ Obdavčevanje zavezančevega dohodka le takrat, ko bi ga dosegel, ne da bi se upoštevalo, da je v določenem obdobju ustvaril izgubo, pa bi bilo nepravilno,¹⁸ saj bi bil tak zavezanec obdavčen bolj kot tisti, ki davčnih izgub ne ustvarja, ampak nekatere negativne učinke svoje dejavnosti »poračuna« z dohodki tekočega leta.

Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2)¹⁹ drugače kot denimo nemški AO nima splošne opredelitve davčne osnove. Po prvem odstavku § 199 AO davčno osnovo sestavljajo dejanske in pravne okoliščine (pravni zaključki), ki odločilno vplivajo na davčno obveznost in izračun davka. Opozoriti je treba tudi na drugi odstavek § 157 AO, po katerem davčne osnove praviloma ni mogoče izpodbijati s posebno pritožbo, kajti davčna osnova je sestavni del odmere davka,²⁰ če zakon ne določa drugače, na primer v § 179 in 180²¹ AO. Ta vsebina je uporabna tudi za pravilno razumevanje slovenske ureditve. Za ugotovitev (izračun) davčne osnove je treba ugotoviti dejstva in narediti pravne zaključke.

23/15 in 55/15), ki je po vsebini nujni življenjski strošek zavezanca, da sploh lahko pridobiva dohodke (J. Hey, v: K. Tipke in drugi, nav. delo, str. 289).

¹⁴ 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.

¹⁵ Odločba US RS št. U-I-147/12 z dne 29. maja 2013, 26. točka obrazložitve.

¹⁶ Dodati velja, da države ne poznajo le oblik davčnih olajšav, ki zmanjšujejo davčno osnovo, ampak tudi take, ki zmanjšujejo davčno stopnjo ali že izračunan davek. Učinek vseh je enak – znižanje davčnega dolga, ki ga mora plačati zavezanec.

¹⁷ N. Mijatović, nav. delo (2007), str. 298-299.

¹⁸ M. Odar, v: S. Jerman in M. Odar, nav. delo, str. 327.

¹⁹ 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.

²⁰ Gre za spoštovanje načela enotnosti odmernega postopka (R. Seer, v: K. Tipke in drugi, nav. delo, str. 1084).

²¹ Na primer kadar je davčna osnova ocenjena vrednost premoženja, ki se ugotovi z uporabo nemškega Zakona o oceni (nem. *Bewertungsgesetz* – BewG, BGBl, I S. 230, 1991 s spremembami in dopolnitvami). Pregled ureditve cenitev premoženja za davčne namene v nemškem pravu v: N. Mijatović, nav. delo (2009), str. 97–123.

Davčna osnova se lahko izpodbija v odločbi zoper odmero davka, kadar pa je postopek ugotavljanja elementov, ki so bistveni za določitev davčne osnove, ločen od odmernege postopka, je treba v tem postopku zagotoviti možnost uporabe pravnih sredstev (25. člen URS) in pravico do izjave (22. člen URS).²²

3. DAVČNA OSNOVA IN USTAVNOPRAVNO NAČELO ZAKONITOSTI V DAVČNEM PRAVU

Ustavnopravno načelo zakonitosti v davčnem pravu izhaja iz 147. člena URS. Ta določba je specialna v odnosu do splošnega načela zakonitosti iz drugega odstavka 120. člena URS.²³ Davčno osnovo kot enega od temeljnih elementov davčne obveznosti mora opredeliti že zakon,²⁴ pri čemer se lahko zakon glede podrobnosti določanja davčne osnove sklicuje tudi na strokovne standarde, vendar le, če so ti sprejeti na podlagi zakonskega pooblastila.²⁵ Ustavno sodišče je prav tako zavzelo stališče, da so metode, na podlagi katerih se izračuna davčna osnova, zakonska materija, kajti njihova izbira in uporaba odločilno pripomoreta k izračunu davčne osnove.²⁶

4. VRSTE DAVČNIH OSNOV

Davčna osnova je lahko dejanska ali pa domnevana.²⁷ V prvem primeru govorimo o t. i. dejanskih davkih, v drugem pa o t. i. predpostavljenih (domnevanih) davkih.²⁸ Dejanska davčna osnova se ugotavlja na podlagi dejanskih podatkov o dohodkih, transakcijah, premoženju davčnega zavezanca, ki jih davčnim organom zagotavljajo sami davčni zavezanci, banke, sodišče, državni organi ipd. Domnevana davčna osnova pa temelji na predpostavki, da naj bi davčni zavezanec ustvaril določene dohodke, opravil določene transakcije, imel premoženje določene vrednosti ipd. Domnevana davčna osnova se pojavlja v dveh oblikah, in sicer kot pavšalna davčna osnova in kot z oceno (administrativno oziroma *ex officio*) ugotovljena davčna osnova.²⁹

²² Odločba US RS št. U-I-313/13 z dne 21. marca 2014, 71. točka obrazložitve.

²³ Prav tam, 47. točka obrazložitve.

²⁴ Odločba US RS št. U-I-181/01 z dne 6. novembra 2003, 7. točka obrazložitve in sodba VS RS št. X Ips 217/2014 z dne 19. marca 2015, 15. točka obrazložitve.

²⁵ Odločba US RS št. U-I-251/00 z dne 23. maja 2002, 3. do 17. točka obrazložitve.

²⁶ Odločba US RS št. U-I-313/13 z dne 21. marca 2014, 53. točka obrazložitve.

²⁷ E. González, nav. delo, str. 118.

²⁸ B. Tičar, nav. delo, str. 117.

²⁹ D. Popović, nav. delo, str. 189.

Pavšalni način ugotavljanja davčne osnove predpiše zakonodajalec predvsem takrat, ko sta ugotavljanje dejanske davčne osnove oziroma nadzor njenega pravilnega poročanja povezana s težavami in posledično z nesorazmernimi stroški (za davčni organ ali za zavezance).³⁰ Gre torej za kompromis med pravilnostjo in administrativno zahtevnostjo.³¹ Pri tem načinu ugotavljanja davčne osnove se lahko vsi elementi davčne osnove ugotovijo na ta način (na primer dohodki, ki naj bi jih lastnik kmetijskega zemljišča ali gozdnega zemljišča dosegel v koledarskem letu, so odvisni od površine, kakovosti zemljišča, rabe, lege ipd.)³² ali pa to velja le za nekatere elemente, drugi pa se ugotovijo na podlagi dejanskih podatkov (na primer ugotovijo se dejanski dohodki, potem pa se davčna osnova ugotovi tako, da se ti dohodki znižajo za zakonsko predpisane odhodke – t. i. normirani odhodki).

Z oceno (*ex officio*) se davčna osnova ugotovi podrejeno (sekundarno), in sicer ko iz razlogov na strani zavezanca ali plačnika davka (na primer dokumentacija ni verodostojna, napoved ali obračun nista predložena oziroma sta napačna) ni mogoče ugotoviti dejanske davčne osnove, zato jo oceni davčni organ v odločbi in na njeni podlagi odmeri davek.³³ Gre torej za drugačen položaj od pavšalnega ugotavljanja davčne osnove. Davčno osnovo se z oceno ugotovi posredno,³⁴ tako da se s stopnjo prepričanja ugotavljajo dejstva,³⁵ ki omogočajo verjetno ugotovitev višine elementov, ki sestavljajo davčno osnovo. Tako ugotovljene številke pa se nato uporabijo (aplicirajo) na ista materialnopravna pravila, kot veljajo za ugotavljanje dejanske davčne osnove.

Davčna osnova je pri nekaterih davkih razdeljena na več delov, t. i. davčnih razredov. Vsak od teh razredov ima predpisano svojo davčno stopnjo (če gre za davke po vrednosti) oziroma znesek davka (če gre za specifične davke).³⁶ Primer davčnih razredov pri davkih *ad valorem* je v Sloveniji davek na dediščine in darila, pri katerem je obdavčitev progresivna (t. i. direktna progresija) z upo-

³⁰ T. Cöster, v: A. Pahlke in drugi, nav. delo, str. 1226-1227.

³¹ F. H. M. Grapperhaus, nav. delo, str. 9.

³² Ustavno sodišče je v odločbi št. U-I-18/11 z dne 19. januarja 2012, 10. točka obrazložitve pojasnilo, da je bila obdavčitev potencialnih tržnih dohodkov v obliki katastrskega dohodka pri dohodkih iz osnovne kmetijske in osnove gozdarske dejavnosti po Zakonu o dohodnini (ZDoh-2; Uradni list 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, 29/14 – odl. US, 50/14, 23/15 in 55/15) uvedena v slovenski davčni sistem tudi zaradi neobstoja podatkov o dejanskih prihodkih in odhodkih za številne kmetije.

³³ S. Božović, nav. delo, str. 98.

³⁴ Sodba VS RS št. X Ips 314/2010 z dne 22. decembra 2010, 12. točka obrazložitve, in R. M. Schmidt, nav. delo, str. 26.

³⁵ Sodba UpS št. I U 1968/2014 z dne 12. aprila 2016, 21. točka obrazložitve.

³⁶ D. Popović, nav. delo, str. 189.

rabo t. i. stopničaste progresije, pri kateri se višja davčna stopnja uporabi le za povečani del davčne osnove in ne za celotno davčno osnovo.³⁷ Davčne razrede pa na primer poznata specifična davek na vodna plovila in dodatni davek na vodna plovila, ki sta urejena z Zakonom o davku na vodna plovila (ZDVP).³⁸

5. METODE (NAČINI) UGOTAVLJANJA DAVČNE OSNOVE

Davčna teorija³⁹ pozna več metod (načinov) ugotavljanja davčne osnove, ki so po točkah na kratko obravnavane v nadaljevanju tega poglavja. V posameznem postopku lahko davčni organ uporabi le eno od metod ali pa gre za uporabo kombinacije več metod. Z izbiro metod ugotavljanja davčne osnove se določi, kako se zbirajo (pridobivajo) podatki za izračun davčne osnove.

5.1. Metoda zunanjih znakov (indicev)

Po tej metodi, ki je z zgodovinskega vidika najstarejša,⁴⁰ se davčna osnova ugotavlja na podlagi lahko ugotovljivih zunanjih znakov (indicev). Ti zunanji znaki, kot so na primer število oken, vrat in dimnikov, naj bi odražali ekonomsko moč davčnih zavezancev. Najbrž ni presenetljivo, da so davčni zavezanci skušali zmanjšati davčno obremenitev tako, da so odstranjevali te zunanje znake. Čeprav je pomen te metode v sodobnih davčnih sistemih majhen, pa jo države na nekaterih področjih pri določanju pavšalne davčne osnove še uporabljajo (na primer dolžina plovila, moč motorja).

5.2. Neposredna (direktna) metoda

Z neposredno metodo se davčna osnova ugotavlja na podlagi podatkov, ki jih sam davčni zavezanec v obliki davčne napovedi ali davčnega obračuna sporoči davčnim organom. V ta namen je zavezanec po davčnih predpisih dolžan vo-

³⁷ J. Podlipnik, nav. delo, str. 63.

³⁸ Ur. l. RS, št. 117/06 in 40/12 – ZUJF.

³⁹ D. Popović, nav. delo, str. 190–191, B. Jelčić in drugi, nav. delo, str. 138–140 in S. Božović, nav. delo, str. 52–54. V tem članku je klasifikacija izpeljana iz teh virov, pri čemer je ponekod prilagojena (na primer primerjalna metoda je vključena v okvir uradne metode). Poudariti je treba, da se tudi razmejitve teh avtorjev v nekaterih podrobnostih razlikujejo (na primer glede tega, ali podatke, ki jih zagotovi plačnik davka, štejemo v okvir neposredne ali posredne metode).

⁴⁰ V Starem Egiptu se je tako ugotavljala pavšalna davčna osnova od davka na pridelke. Višina davčne osnove je bila odvisna od površine zemlje, ki so jo kmetje obdelovali. V ta namen so imeli egipčanski pobiralci davkov dobro izdelan način merjenja površine zemljišč in od njih naj bi znanje prevzel tudi starogrški matematik Evklid, ki je živel v Aleksandriji (C. Adams, nav. delo, str. 7).

diti poslovne in davčne evidence ter hraniti dokumentacijo, ki je pomembna za izračun davčne osnove. Z neposredno metodo se praviloma ugotavlja dejanska davčna osnova.

4.3. Posredna (indirektna) metoda

Pri posredni metodi se davčna osnova ugotavlja na podlagi podatkov, ki jih ne zagotavlja sam davčni zavezanec, kot to velja za neposredno metodo, ampak na podlagi podatkov, ki so jih skladno z davčnimi predpisi dolžne za ugotavljanje davčne osnove redno zagotavljati tretje osebe. Gre denimo za plačnike davka, banke, druge upravne organe (na primer geodetski organi ali organi lokalnih skupnosti), sodišča (na primer pri davku na dediščine ali davku na promet nepremičnin, če se prodaja izvede v izvršilnem postopku). Ta metoda se večinoma uporablja za ugotavljanje dejanske davčne osnove (na primer ko plačniki davka zagotavljajo podatke o dohodkih davčnih zavezancev), vendar pa njena uporaba ni izključena niti pri ugotavljanju pavšalne davčne osnove (na primer obdavčitev katastrskega dohodka).

5.4. Uradna metoda

Pri uradni metodi ugotavljanja davčne osnove davčni organ zbere podatke o davčnem zavezancu, ki so pomembni za določitev davčne osnove, in sicer na podlagi uradnih podatkov in drugih podatkov, zbranih v (posebnem) ugotovitvenem in dokaznem postopku (na primer podatkov, ki jih na zahtevo zagotovijo poslovni partnerji zavezanca), ker meni, da podatki, navedeni v davčni napovedi ali obračunu, niso verodostojni. Od okoliščin primera je nato odvisno, ali bo davčni organ nekatere podatke iz davčne napovedi oziroma obračuna »le« spremenil ali pa bo davčno osnovo ocenil.

6. PRAVNA NARAVA DAVČNE OSNOVE

Davčno osnovo je v praksi mogoče ugotoviti šele s pomočjo pravne subsumpcije⁴¹ – z uporabo (aplikacijo) pravnih⁴² in dejanskih okoliščin⁴³ na pravna pravila. Davčno osnovo namreč vedno opredelijo (definirajo) materialnopravna

⁴¹ D. Birk in drugi, nav. delo, str. 31.

⁴² V okviru teh je treba razumeti predhodna delovnopravna, civilnopravna in druga pravna vprašanja, ki so pomembna za obdavčenje (R. Höft in drugi, nav. delo, str. 17-18).

⁴³ To izhaja iz prvega odstavka § 199 nemškega AO, ki je pravna definicija davčne osnove (J. Intemann, v: A. Pahlke in drugi, nav. delo, str. 1664). Po tej določbi mora oseba, ki opravlja zunanji nadzor, preučiti dejanske in pravne okoliščine, ki so pomembne za določitev zneska davka in davčne osnove.

pravila, ki določajo, kateri elementi so pomembni za določitev (izračun) davčne osnove in kako vplivajo na davčno osnovo (tj. jo povečujejo ali znižujejo). Kompleksnost materialnopravnih pravil je odvisna od števila elementov, ki sestavljajo davčno osnovo. Če bi bilo denimo predpisano, da je davčna osnova kupnina, je pravilo preprosto, saj je treba ugotoviti le, kolikšna je bila dogovorjena kupnina. Podobno velja, če bi bila kot davčna osnova določena moč motorja v kilovatih. Če pa bi bilo na primer določeno, da je davčna osnova obdavčljiv dobiček (vsota vseh prihodkov določenega obdobja, zmanjšana za vsoto davčno priznanih odhodkov), zmanjšan za z zakonom urejene davčne olajšave in pretekle izgube, materialnopravna pravila, ki določajo, kaj je davčna osnova, obsegajo opredelitev prihodka, odhodka, pogojev za uveljavljanje davčnih olajšav in preteklih izgub. V tem drugem primeru bi bilo treba za določitev davčne osnove ugotoviti več različnih pravnih in dejanskih okoliščin.

Davčna osnova je torej odločitev, izvedena z uporabo dejanskih in pravnih okoliščin na veljavna materialnopravna pravila, ki sicer še ne pomeni odločitve o obveznosti zavezanca za davek, je pa ena od njenih bistvenih sestavnih delov. Tako je mogoče razumeti tudi ustavnosodno prakso⁴⁴ in teorijo.⁴⁵ Posledično tudi ZDavP-2 določa, da mora biti davčna osnova praviloma navedena v izreku (dispozitivu, tenorju) odmerne odločbe (prvi in peti odstavek 80. člena ZDavP-2).⁴⁶ Izjema od tega pravila je tretji odstavek 80. člena ZDavP-2, po katerem davčne osnove ni treba navesti, če gre za odločbo o vračilu davka ali če glede na vrsto davka davčne osnove sploh ni mogoče navesti (na primer odločba, ki vsebuje odločitev, da se davek ne odmeri).

Da je davčna osnova pravno vprašanje, v naši sodni praksi ni sporno, kajti v revizijskih postopkih po Zakonu o upravnem sporu (ZUS-1),⁴⁷ v katerih Vrhovno sodišče odloča na podlagi dejanskega stanja, ki je bilo ugotovljeno v predhodnem (upravnem ali sodnem) postopku, se presojuje materialnopravni ugovori revidentov, ki se nanašajo na: prvič, elemente, ki so del davčne osnove (na primer prihodke, odhodke, transakcije in olajšave), in drugič, na samo pravilnost izračuna višine davčne osnove, upošteva elemente, ki ji sestavljajo (njihovo seštevanje in odštevanje). Pravni ugovori se lahko nanašajo na posamezen obdavčljivi dogodek, na posamezen element, ki davčno osnovo znižuje (na primer davčno priznani odhodek, davčna olajšava) ali pa na način medsebojnega upoštevanja celega niza obdavčljivih dogodkov in elementov, ki davčno osnovo znižujejo (kadar gre za davke, pri katerih se davčna osnova

⁴⁴ Odločba US RS št. 313/13 z dne 21. marca 2014, 71. točka obrazložitve.

⁴⁵ B. Korže, nav. delo, str. 566.

⁴⁶ T. Jerovšek in drugi, nav. delo, str. 211.

⁴⁷ Ur. l. RS, št. 105/06, 107/09 – odl. US, 62/10, 98/11 – odl. US in 109/12.

ugotavlja za posamezno obdobje, na primer mesec ali leto). Če bi bila davčna osnova zgolj dejansko vprašanje, tega Vrhovno sodišče ne bi smelo početi, saj revizije ni mogoče vložiti zaradi zmotne in nepopolne ugotovitve dejanskega stanja (drugi odstavek 85. člena ZUS-1).⁴⁸ Pravkar navedeno pa ne pomeni, da je Vrhovno sodišče v revizijskem postopku upravičeno presoati dejanske okoliščine, ki jih je treba ugotoviti za določitev (izračun) davčne osnove (na primer pogodbeni kupnina, tržna cena stvari, višina plačila in višina prejemka). Omejeno bo na presojanje pravilne uporabe materialnega prava glede na ugotovljena dejstva, na katera je vezano.

Pri ugotovitvah davčnih osnov z oceno (*ex officio*) po stališču Vrhovnega sodišča RS v revizijskih postopkih ni mogoče presoati (izpodbijati) pravilnosti rezultata cenitve (uporabe izbrane metode cenitve), kajti materialno pravo v postopkih ugotovitve davčne osnove z oceno pomeni le obstoj pogojev za ugotavljanje davčne osnove z oceno ter izbira (z zakonom) predpisane⁴⁹ metode za določitev verjetne davčne osnove.⁵⁰ K temu velja dodati še uporabo material-

⁴⁸ Na primer sodba VS RS št. X Ips 218/2014 z dne 15. julija 2015, 8. točka obrazložitve.

⁴⁹ Iz sodbe in sklepa VS RS št. X Ips 255/2012 z dne 9. januarja 2014, 14. točka obrazložitve, lahko razberemo, da ZDavP-2 v 68. členu predpisuje dve metodi ugotavljanja davčne osnove s cenitvijo, in sicer: (1) t. i. notranjo metodo (tretji odstavek 68. člena ZDavP-2), pri kateri se uporabijo podatki zavezanca in podatki o družinskih članih ter povezanih osebah; ter (2) t. i. primerjalno (zunanjo) metodo, ki se uporablja subsidiarno, če prvo navedene metode ni mogoče uporabiti (četrti odstavek 68. člena ZDavP-2), pri kateri se uporabijo podatki primerljivih davčnih zavezancev.

Zdi se, da bi bilo ustrežnejše, če bi Vrhovno sodišče namesto o dveh metodah cenitve pisalo o tem, da v okviru skladnosti z materialnim pravom preverja tudi, ali je bila izbrana ena od metod cenitve, ki temelji na podatkih zavezanca, njegovih družinskih članov in povezanih oseb (zakonodajalec je dal prednost tem metodam, ker je izhajal iz prepričanja, da lahko dajo verjetnejše rezultate) ali ena od metod cenitve, ki temelji na podatkih drugih zavezancev. Z opredelitvijo, katere podatke (notranje ali zunanje) uporabi davčni organ pri ugotavljanju davčne osnove z oceno, še ni opredeljeno, kako iz teh podatkov logično, izkustveno, strokovno ali znanstveno sklepati na višino elementov, ki sestavljajo davčno osnovo posameznega davka (na primer prihodki, odhodki in dobave). Metode cenitve davčne osnove, kot so se oblikovale v praksi (na primer kalkulacijska metoda, primerjava na podlagi zavezančevih podatkov iz preteklih davčnih obdobj, primerjava na podlagi podatkov za določeno obdobje, ugotovljenih v postopku s strani organa, primerjava podatkov zavezanca s statističnimi podatki v panogi, primerjava podatkov zavezanca s konkretnim podobnim zavezancem, statistično matematične metode, kot sta test hi-kvadrat, Benfordov zakon, metoda prirasta premoženja, metoda zasebne porabe, metoda denarnih tokov), torej z zakonom niso predpisane. Metodo oziroma njihovo kombinacijo izbere tisti, ki cenitev izvaja, upošteva okoliščine primera, svoje izkušnje, strokovno znanje, uveljavljene metode in logično mišljenje, vse z namenom ugotoviti čim verjetnejšo davčno osnovo.

⁵⁰ Na primer sodbe VS RS št. X Ips 1222/2006 z dne 11. maja 2010, 10. točka obrazložitve, X Ips 443/2010 z dne 27. oktobra 2011, 9. točka obrazložitve, X Ips 314/2010 z dne 22. decembra 2011, 12. točka obrazložitve in X Ips 329/2011 z dne 1. marca 2013, 9. točka obrazložitve.

nopravnih pravil o izračunu davčne osnove, ki tudi vplivajo na izračun višine davčne osnove. Od njih je odvisno, kaj vse je mogoče oziroma treba ceniti, če okoliščin, ki so materialnopravno bistvene za določitev (izračun) davčne osnove, ni mogoče ugotoviti na podlagi podatkov iz dokumentacije.⁵¹ Določbe o ugotavljanju davčne osnove s cenitvijo torej niso posebna materialnopravna pravila, ki bi določala, kaj je davčna osnova pri na primer davku od dohodkov pravnih oseb, davku od dohodkov iz dejavnosti ali davku na dodano vrednost (DDV),⁵² temveč gre za ugotavljanje dejstev (na primer o številu zaposlenih, izplačanih plačah, lokaciji, porabi in povečanju premoženja),⁵³ ki s pomočjo cenitvenih metod omogočajo sklepanje o verjetni višini elementov, ki so glede na materialnopravna pravila pomembni za določitev (izračun) davčne osnove (na primer znesek dohodka, prihodkov, odhodkov in transakcij).⁵⁴ Gre torej za logično, izkustveno, strokovno sklepanje iz ugotovljenih dejstev na verjeten obstoj višine elementov davčne osnove, ki niso znani, s tem pa za ugotovitve

V Nemčiji v reviziji, v kateri enako kot pri nas ni mogoče izpodbijati dejanskega stanja, v primerih ugotavljanja davčne osnove s cenitvijo sodišče presoja, ali:

- so obstajali razlogi za izvedbo cenitve;
- so bila pri uporabi izbrane metode spoštovana temeljna načela cenitev ter ali je bila izbrana metoda pravilno in dosledno uporabljena;
- je bila cenitev izvedena v skladu s splošnimi izkušnjami; in
- se izvedba cenitve sklada s pravili logičnega mišljenja (R. Rüsken, v: B. Brockmeyer, nav. delo, str. 813).

⁵¹ Sklep US RS št. Up-153/04, U-I-106/05 z dne 24. marca 2005, 6. točka obrazložitve.

⁵² T. Cöster, v: A. Pahlke, nav. delo, str. 1229, ter sodba in sklep VS RS št. X Ips 255/2012 z dne 9. januarja 2014, 23. in 31. točka obrazložitve.

⁵³ Ta dejstva je treba ugotoviti s stopnjo prepričanja (materialna resnica), kajti v drugem odstavku 68. člena ZDavP-2 je predpisano, da se v ugotovitvenem postopku ugotavljajo dejstva (ni pa določeno, da se ugotavljajo verjetna dejstva), ki omogočajo določitev verjetne davčne osnove.

⁵⁴ Enako kot gre po stališču slovenske teorije (D. Wedam Lukić, v: L. Ude in A. Galič (ur.), nav. delo, 2010, str. 397-398, in L. Ude, v: L. Ude in A. Galič (ur.), nav. delo (2009), str. 550) in sodne prakse (Načelno mnenje Vrhovnega sodišča Jugoslavije št. 5/67 z dne 9. novembra 1967) pri ugotavljanju višine škode oziroma količine nadomestnih stvari po 216. členu Zakona o pravnem postopku (ZPP, Ur. l. RS, št. 73/07 – uradno prečiščeno besedilo, 45/08 – ZArbit, 45/08, 111/08 – odl. US, 57/09 – odl. US, 12/10 – odl. US, 50/10 – odl. US, 107/10 – odl. US, 75/12 – odl. US, 40/13 – odl. US, 92/13 – odl. US, 10/14 – odl. US in 48/15 – odl. US) za dejanska vprašanja. Po stališču nemških komentatorjev (R. Rüsken, v: H. B. Brockmeyer, nav. delo, str. 799) je cenitev davčne osnove podoben institut kot odločanje po § 287 nemškega zakona o civilnem postopku (*Zivilprozessordnung* – ZPO, BGBl. I S. 3202, ber. 2006 I S. 431, ber. 2007 I S. 1781 s spremembami in dopolnitvami), ki enako kot 216. člen ZPP omogoča sodišču, da po prostem preudarku določi višino odškodnine. V primeru določanja višine odškodnine po prostem preudarku prisojanje višine odškodnine pomeni uporabo materialnega prava, pri čemer pa so dejstva, na podlagi katerih se prosti preudarek uporabi, dejansko stanje (sodba VS RS št. III Ips 98/2013 z dne 23. maja 2014, 36. točka obrazložitve).

dejanske narave.⁵⁵ Z njihovim upoštevanjem ob uporabi materialnopravnih določb, ki opredeljujejo davčno osnovo, pa se določi (izračuna) verjetna davčna osnova. Toda to ne pomeni, da je davčna osnova s tem postala dejansko vprašanje, kajti davčna osnova mora biti nujno predpisana z zakonom in jo je torej treba ugotoviti z uporabo materialnega prava.⁵⁶ Verjetna narava davčne osnove je v tem, da so dejanske okoliščine, ki jo sestavljajo, ugotovljene posredno (s sklepanjem z uporabo cenitvenih metod, pravil logičnega mišljenja in splošne življenjske izkušnje z znanih dejstev na neznana), s tem pa jih ni mogoče šteti za ugotovljene s stopnjo prepričanja, ampak zgolj s stopnjo verjetnosti kot izjemo od načela materialne resnice.⁵⁷

7. SKLEP

Davčna osnova je temeljni institut davčnega prava in zanjo velja strogo načelo zakonitosti v davčnem pravu. V sodobnem svetu, v katerem je denar merilo vrednosti, je davčna osnova praviloma določena v denarju. Zakonodajalci se danes praviloma odločajo za obdavčitev na podlagi dejanskih podatkov, čeprav domnevane davčne osnove (na primer v primeru zahtevnosti ugotavljanja dejanske davčne osnove oziroma kadar so podatki zavezancev za davek neverodostojni ali jih sploh ni, zaradi česar je treba davčno osnovo ugotoviti z oceno) niso povsem opustili. Metode (načini) za ugotavljanje davčne osnove je davčna teorija razvrstila v več skupin, pri čemer se danes za ugotavljanje dejanske davčne osnove v praksi večinoma uporabljata neposredna in posredna metoda. Davčna osnova je vselej pravno vprašanje, saj jo je mogoče določiti (izračunati) s pomočjo subsumpcije okoliščin pod materialno pravo. To velja ne glede na to, ali se davčna osnova ugotavlja na podlagi dejanskih podatkov oziroma se ceni predmet obdavčitve ali pa se davčno osnovo oceni (t. i. verjetna davčna osnova).

Literatura

Charles Adams: *For Good and Evil: On the Impact of Taxes on the Course of Civilization*. Druga izdaja, Madison Books, Lanham 2001.

Dieter Birk in drugi: *Steuerrecht*. Sedemnajsta izdaja, C. F. Müller, Heidelberg 2014.

Srđa Božović: *Finansijsko pravo sa osnovama javnih finansija*. Pravni fakultet Univerziteta Mediteran, Podgorica 2011.

⁵⁵ Odločba US RS št. Up-232/00 z dne 10. maja 2001, 6. in 10. točka obrazložitve.

⁵⁶ Odločba US RS št. U-I-181/01 z dne 6. novembra 2003, 7. točka obrazložitve.

⁵⁷ Sodba VS RS št. X Ips 314/2010 z dne 22. decembra 2011, 13. točka obrazložitve.

- Hans Bernhard Brockmeyer in drugi: Abgabenordnung. Enajsta izdaja, C. H. Beck, München 2012.
- Oliver Fehrenbacher: Steuerrect. Peta idaja, Nomos, Baden-Baden 2015.
- Eusebio González: The Administrative Procedure for Determining Tax Liability, v: Andrea Amatucci: International Tax Law. Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2006.
- Ferdinand H. M. Grapperhaus: The Trade-off Between Accuracy and Administrativeability, v: Reuven S. Avi-Yonah in drugi: Presumptive Income Taxation. Kluwer Law International, Haag, str. 3–12.
- Roland Höft in drugi: Schätzung von Besteuerungsgrundlagen. Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2014.
- Božidar Jelčić in drugi: Financijsko pravo i financijska znanost. Narodne novine, Zagreb 2008.
- Saša Jerman in Marjan Odar: Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb s komentarjem. GV Založba, Ljubljana 2008.
- Tone Jerovšek in drugi: Zakon o davčnem postopku s komentarjem. Davčno izobraževalni inštitut in Davčno finančni raziskovalni inštitut, Ljubljana in Maribor 2008.
- Branko Korže: Varstvo ustavnih pravic v postopkih cenitve davčne osnove, v: Podjetje in delo, XLI (2015) 3-4, str. 558–572.
- Nikola Mijatović: Razmatranje teorijskih pristupa osnovnim institutima uređenja oporezivanja dohotka, v: Revija za socijalnu politiku, 14 (2007) 3/4, str. 289–311.
- Nikola Mijatović: Sustav procjene u Njemačkom poreznom pravu, v: Zbornik Pravnog fakulteta u Zagrebu, št. 1/2009, str. 97–124.
- Armin Pahlke in drugi: Abgabenordnung Kommentar. Verlag C. H. Beck, München 2009.
- Jernej Podlipnik: Zakon o davku na dediščine in darila s komentarjem in sodno prakso. GV Založba, Ljubljana 2013.
- Dejan Popović: Poresko pravo. Pravni fakultet Univerziteta u Beogradu, Beograd 2011.
- Robert M. Schmidt: Reconstruction of Income, v: Tax Law Review, št. 23/1962, str. 23–97.
- Bojan Škof in Aleš Kobal: Dohodninska osnova v Sloveniji in nekaterih drugih državah, v: Podjetje in delo, št. 8/1999, str. 1608–1630.
- Bojan Škof in drugi: Davčno pravo. Pravna fakulteta Univerze v Mariboru in Davčno-finančni raziskovalni inštitut, Maribor 2007.

Bojan Tičar: Uvod v korporacijsko davčno pravo. Inštitut za javno upravo pri Pravni fakulteti v Ljubljani, Ljubljana 2001.

Klaus Tipke in drugi: Steuerrecht. Enaindvajseta izdaja. Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2013.

Lojze Ude in Aleš Galič (ur.): Pravdni postopek: zakon s komentarjem. Druga knjiga, Uradni list Republike Slovenije in GV Založba, Ljubljana 2010.

Lojze Ude in Aleš Galič (ur.): Pravdni postopek: zakon s komentarjem. Tretja knjiga. Uradni list Republike Slovenije in GV Založba, Ljubljana 2009.