

**Opravična št.:**

U-I-19/18

ECLI:

ECLI:SI:USRS:2019:U.I.19.18

Akt:

Zakon o davku na tonažo (Uradni list RS št. 97/09 – uradno prečiščeno besedilo) (ZDTon), 4. odst. 4. čl. in 2. odst. 14. čl.

Izrek:

Pobuda za začetek postopka za oceno ustavnosti drugega odstavka 14. člena Zakona o davku na tonažo (Uradni list RS št. 97/09 – uradno prečiščeno besedilo) se zavrne.

Pobuda za začetek postopka za oceno ustavnosti četrtega odstavka 4. člena Zakona o davku na tonažo se zavrže.

Evidenčni stavek:

Če je pobuda za začetek postopka za oceno ustavnosti predpisa očitno neutemeljena, jo Ustavno sodišče zavrne. Pobudnik nima pravnega interesa, če ne izkaže, da izpodbijana določba neposredno posega v njegov pravni položaj.

Geslo:

1.5.51.1.5.1 - Ustavno sodstvo - Odločbe - Vrste odločitev Ustavnega sodišča - V postopku abstraktne presoje - Zavrnitev pobude - Ker je očitno neutemeljena.

1.5.51.1.2.1 - Ustavno sodstvo - Odločbe - Vrste odločitev Ustavnega sodišča - V postopku abstraktne presoje - Zavrženje pobude - Ker ni pravnega interesa.

1.4.51.4 - Ustavno sodstvo - Postopek - Procesne predpostavke (v vseh postopkih razen v postopku ustavne pritožbe) - Pravni interes za vložitev pobude.

1.5.5.1 - Ustavno sodstvo - Odločbe - Ločena mnenja članov - Pritrdilna mnenja.

Pravna podlaga:

Člen 25.3, 26.2, Zakon o Ustavnem sodišču [ZUstS]

Opomba:**Dokument v PDF obliki:**

[U-I-19-18.pdf](#)



[U-I-19-18 - Pritrdilno LM dr. Accetto.pdf](#)

Polno besedilo:

U-I-19/18-11

27. 3. 2019

SKLEP

Ustavno sodišče je v postopku za preizkus pobude družbe Genshipping Corporation, Liberija, ki jo zastopa odvetniška družba Kavčič, Bračun in partnerji, o. p., d. o. o., Ljubljana, na seji 27. marca 2019

sklenilo:

1. Pobuda za začetek postopka za oceno ustavnosti drugega odstavka 14. člena Zakona o davku na tonažo (Uradni list RS št. 97/09 - uradno prečiščeno besedilo) se zavrne.

2. Pobuda za začetek postopka za oceno ustavnosti četrtega odstavka 4. člena Zakona o davku na tonažo se zavrže.

OBRAZLOŽITEV

A.

1. Pobudnica izpodbija četrty odstavek 4. člena in drugi odstavek 14. člena Zakona o davku na tonažo (v nadaljevanju ZDTon). Izpodbijanima določbama očita neskladje z 2. členom, drugim odstavkom 14. člena, tretjim odstavkom 15. člena ter 33., 74. in 155. členom Ustave. Navaja, da je četrty odstavek 4. člena ZDTon, ki določa davčno osnovo, nejasen in omogoča protiustavno razlago, da mora davčni zavezanec, če pogojev za obračun davka na tonažo ne izpolnjuje, v osnovo za obračun davka od dohodkov pravnih oseb vključiti celoten dohodek od prodaje ladij, ki ni bil ponovno investiran v ladjarsko dejavnost, in ne zgolj dobiček, to je presežek prihodkov nad odhodki v zvezi s tako transakcijo.

2. Pravni interes za vložitev pobude pobudnica utemeljuje z navedbami, da je gospodarska družba, ki se na trgu ukvarja s pomorskim tovornim prometom. Kot pravna oseba, ki se skladno s prvim odstavkom 5. člena ^[1] Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06 in nasl. - v nadaljevanju ZDDPO-2) šteje za davčno rezidentko Republike Slovenije, je davčna zavezanka po ZDDPO-2. ^[2] Poleg tega je 19. 12. 2008 pristopila k sistemu davka na tonažo in je v skladu s 6. členom ZDTon davčna zavezanka tudi po tem zakonu. ^[3] V obdobju od leta 2012 do 2017 je prodala več ladij v skupni vrednosti več kot 62 milijonov EUR, od tega samo v letu 2012 v skupni vrednosti približno 30 milijonov EUR. To naj bi pomenilo, da bi morala skladno s 3. točko prvega odstavka 4. člena ZDTon do konca leta 2017 investirati v nove ladje oziroma ladjarske družbe približno 30 milijonov EUR, doseženih v letu 2012. V nasprotnem primeru bo morala, kot navaja, neposredno na podlagi izpodbijanega četrtega odstavka 4. člena ZDTon navedeni znesek v celoti vključiti v davčno osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb in skladno z določbami ZDDPO-2 plačati davek po 19 % davčni stopnji, tako da bi davčna obveznost

znašala približno 5.691.437,84 EUR. Če bi se določbe ZDTon razlagale ustavnoskladno (tako, da bi se kot osnova za obračun davka od dohodkov pravnih oseb upošteval zgolj dobiček od prodanih ladij in ne dohodek), naj bi davčna osnova znašala zgolj 4.584.387,00 EUR, davčna obveznost pa le 871.000,99 EUR. Glede na navedeno naj bi bila pobudničina davčna obveznost, če bi davčni organ določbe ZDTon razlagal v nasprotju z Ustavo, občutno višja.

3. Navaja, da četrti odstavek 4. člena ZDTon neposredno posega v njen pravni položaj, saj mora davčnemu organu najpozneje do 31. 3. 2018 predložiti davčni obračun za leto 2017 in na podlagi obračuna davek tudi plačati, saj je obračun izvršilni naslov, kot to določa Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 111/13, 90/14, 91/15, 63/16 in 69/17 – v nadaljevanju ZDavP-2). Meni, da mora pri sestavi obračuna neposredno uporabiti določbe ZDTon, ne da bi bila o tem izdana kakršna koli odločba davčnega organa. Pri tem naj bi bila odgovorna za pravilno sestavo davčnega obračuna, zato mora skrbeti, da so podatki, vsebovani v davčnem obračunu, resnični, pravilni in popolni. Če predloženi davčni obračun ni pravilen, naj bi bila skladno z 8. točko prvega odstavka 397. člena ZDavP-2 odgovorna za prekršek. Poleg tega naj bi četrti odstavek 4. člena ZDTon neposredno usmerjal njeno poslovanje, saj naj bi jo zaradi stroge sankcije (pretirano visokega davka), ki sledi, če ne izpolni pogoja iz 3. točke prvega odstavka 4. člena ZDTon, silil v nerazumne poslovne poteze (na primer v nakup ladij ali ladjarskih družb po višji ceni ali v nasprotju s pravili trga). Zato naj bi izpodbijani četrti odstavek 4. člena ZDTon neposredno posegal v njeno pravico do zasebne lastnine (33. člen Ustave) in pravico do svobodne gospodarske pobude (74. člen Ustave).

4. Glede izpodbijanega drugega odstavka 14. člena ZDTon pobudnica navaja, da je lahko (če davčnega organa najmanj šest mesecev pred potekom desetletnega obdobja ne obvesti o nameravanem izstopu) na podlagi te določbe neposredno zavezana, da v sistem davka na tonažo vstopi še za novo 10-letno obdobje, čeprav naj za to ne bi dala soglasja. Meni, da ureditev, ki sicer temelji na prostovoljni vključitvi v sistem davka na tonažo, zavezanca ne bi smela z uporabo domneve siliti, da ostane v tem sistemu. Takšna ureditev naj bi nesorazmerno omejevala svobodo poslovanja pravnih oseb. Pri tem pa naj zoper tak status ne bi imela na voljo nobenega pravnega sredstva, saj davčni organ o tem ne izda odločbe. Meni še, da izpodbijana določba nasprotuje načelu jasnosti in pomenske določljivosti, saj naj ne bi bilo jasno, kdaj se izteče 10-letno obdobje, za katero je davčni zavezanec pristopil k sistemu davka na tonažo. Zato davčni zavezanec ne more vedeti, kdaj je zadnji dan, do katerega lahko poda izjavo o izstopu iz sistema davka na tonažo, prav tako pa naj ne bi bilo jasno, kako lahko davčni zavezanec poda izjavo o izstopu, če v sistem sploh ni vstopil (če je na primer vstopil na podlagi domneve).

B. - I.

5. Pobudo za začetek postopka za oceno ustavnosti lahko da, kdor izkaže pravni interes (prvi odstavek 24. člena Zakona o Ustavnem sodišču, Uradni list RS, št. 64/07 – uradno prečiščeno besedilo in 109/12 – v nadaljevanju ZUstS). Po drugem odstavku navedenega člena je pravni interes podan, če predpis ali splošni akt, izdan za izvrševanje javnih pooblastil, katerega oceno pobudnik predlaga, neposredno posega v njegove pravice, pravne interese oziroma v njegov pravni položaj. V primerih, ko izpodbijani predpis ne učinkuje neposredno, se lahko pobuda vloži šele po izčrpanju pravnih sredstev zoper posamični akt, izdan na podlagi izpodbijanega predpisa, hkrati z ustavno pritožbo, pod pogoji iz 50. do 60. člena ZUstS (glej sklep Ustavnega sodišča št. U-I-275/07 z dne 22. 11. 2007, Uradni list RS, št. 110/07, in OdlUS XVI, 82).

6. Izpodbijani četrti odstavek 4. člena ZDTon v okoliščinah obravnavane zadeve ne učinkuje neposredno. Ustavno sodišče je sicer v posameznih primerih že upoštevalo, da zakon učinkuje neposredno, če določa, da se davek izračuna in plačuje preko obračuna davka. V takih primerih je neposredni učinek izpodbijanih predpisov priznalo zato, ker bi zahteva po izčrpanosti pravnih sredstev za pobudnika lahko pomenila siljenje v storitev prekrška.^[4] Zavezanec za davek je namreč dolžan sestaviti in oddati obračun davka, čeprav morda meni, da so določbe o obdavčenju protiustavne. Če tega ne naredi, stori prekršek.

7. Tudi po ZDTon mora zavezanec za davek na tonažo na podlagi tretjega odstavka 24. člena do 31. 3. tekočega leta oddati končni obračun za predhodno davčno obdobje. Če ne izpolni pogoja iz 3. točke prvega odstavka 4. člena ZDTon (tj. da dohodke od prodaje ladij v roku petih let porabi za nakup novih ladij), mora na podlagi četrtega odstavka 4. člena ZDTon v davčnem obračunu za davčno obdobje, v katerem se izteče petletno obdobje, te dohodke vključiti v davčno osnovo, ki jo ugotavlja po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb. ZDavP-2 podrobneje ureja sestavo in oddajo obračuna davka, v okviru kazenskih določb pa med drugim določa, da se za prekršek kaznuje pravna oseba, ki ne predloži davčnega obračuna ali ne predloži davčnega obračuna na predpisan način oziroma v predpisanih rokih (1. točka prvega odstavka 397. člena ZDavP-2) oziroma v davčni napovedi ali obračunu davka navede neresnične, nepravilne ali nepopolne podatke (8. točka prvega odstavka 397. člena ZDavP-2).

8. Vendar pa se pobudnica v obravnavani zadevi, če bi ravnala tako, kot meni, da bi bilo ustavnoskladno, ne bi izpostavila tveganju, da bo obsojena za prekršek iz 1. oziroma 8. točke prvega odstavka 397. člena ZDavP-2. V obravnavani zadevi namreč ne gre za to, da pobudnica ne bi želela oddati davčnega obračuna na predpisan način in v predpisanih rokih, niti za to, da bi pobudnica v davčnem obračunu – če bi ravnala v skladu s tisto od več možnih razlag, ki za davčni organ ne bi bila sprejemljiva – navedla neresnične, nepravilne ali nepopolne podatke. Nasprotno, pobudnica želi oddati davčni obračun, prav tako želi v njem navesti vse podatke, ki jih davčni organ potrebuje za preveritev pravilnosti sestave davčnega obračuna. Vendar meni, da je treba četrti odstavek 4. člena ZDTon razlagati tako, da pojem "dohodek" v smislu te določbe pravzaprav pomeni dobiček. Pobudnica v ponovnem predlogu za zadržanje izpodbijane ureditve z dne 20. 11. 2018 sama navaja, da je na podlagi 24. člena ZDTon ob upoštevanju določb ZDavP-2 30. 3. 2018 predložila davčni obračun za leto 2017. Kot navaja, je pri tem davek obračunala (in tudi plačala) na način, da je upoštevala svojo razlago izpodbijanega četrtega odstavka 4. člena ZDTon in kot davčno osnovo skladno z 12. členom ZDDPO-2 upoštevala zgolj dobiček od prodaje ladij (tj. presežek prihodkov nad odhodki). Razloge za takšno razlago izpodbijane določbe ZDTon je dodatno obrazložila v prilogi davčnega obračuna.

9. Kadar davčni zavezanec obračun odda in v njem navede resnične, pravilne in popolne podatke, ki so pravno upoštevni za obdavčitev, ter nato ob upoštevanju svoje razlage zakona (take, ki je po njegovem mnenju ustavnoskladna) izračuna davek, ki je nižji od davka, ki ga nato v postopku nadzora davčnega obračuna (ob enakih podatkih) morda izračuna davčni organ, s takim ravnanjem ne izpolni zakonskih znakov opisanih dveh prekrškov. Povedano drugače, prekrška iz 1. oziroma 8. točke prvega odstavka 397. člena ZDavP-2 ne stori davčni zavezanec, ki pri sestavi obračuna davčne predpise razlaga drugače kot davčni organ, če sicer v obračunu zagotovi vse podatke, ki jih davčni organ potrebuje za presojo pravilnosti davčnega obračuna v okviru nadzora davčnih obračunov ter za pravilno in zakonito odmero davka.

10. Ker pobudnica glede na navedeno ni izpostavljena tveganju, da bo zaradi svojega ravnanja obsojena za davčni prekršek, niti se z oddajo obračuna, v katerem so sicer vsi podatki, potrebni za odmero davka, ne izpostavi nesprejemljivemu pravnemu tveganju, izpodbijani četrti odstavek 4. člena ZDTon na pobudničin pravni položaj ne učinkuje neposredno. Če bo davčni organ po opravljenem nadzoru obračuna davka (129. člen ZDavP-2) oziroma davčnem inšpekcijskem nadzoru (132. člen ZDavP) izdal odmerno odločbo po 84. členu ZDavP-2 ali odločbo o ugotovitvi nepravilnosti, ki ne vplivajo na višino davčne obveznosti, ima pobudnica zoper odločbo pravico do pritožbe (86. člen ZDavP-2), zoper dokončno odločbo pa ima zagotovljeno sodno varstvo v upravnem sporu. Brez da bi pobudnica izčrpala opisana pravna sredstva in v njih uveljavila domnevne protiustavnosti, ji ni mogoče priznati pravnega interesa za presojo ustavnosti četrtega odstavka 4. člena ZDTon. Zato je Ustavno sodišče pobudo v tem delu zavrglo (2. točka izreka).

B. - II.

11. Neposredno pa učinkuje izpodbijani drugi odstavek 14. člena ZDTon. Ta določa, da mora zavezanec o nameravanem izstopu iz sistema davka na tonažo po poteku desetletnega obdobja obvestiti davčni organ najmanj šest mesecev pred potekom desetletnega obdobja, sicer se šteje, da je ponovno pristopil k sistemu davka na tonažo. Če zavezanec davčnega organa v tem roku ne obvesti o izstopu, torej po samem zakonu, ne da bi bila o tem izdana odločba davčnega organa, še za novo desetletno obdobje ostane zavezanec za davek na tonažo. Iz tega sistema glede na prvi odstavek 14. člena ZDTon pred potekom novega desetletnega obdobja ne more izstopiti, razen če v celoti preneha poslovati z ladjami v mednarodni plovbi.

12. Opisani ureditvi podaljšanja statusa zavezanca za davek na tonažo na podlagi domneve (ki nastopi, če zavezanec opusti dolžnost obvestitve davčnega organa o nameravanem izstopu) pobudnica očita neskladje s pravico do svobodne gospodarske pobude (74. člen Ustave). Kršeno pa naj bi bilo tudi načelo jasnosti in pomenke določljivosti predpisov iz 2. člena Ustave.

13. Iz načela jasnosti in pomenke določljivosti predpisov, ki je eno od načel pravne države iz 2. člena Ustave, izhaja zahteva, da morajo biti splošni pravni akti v tolikšni meri jezikovno jasni (razločni), da iz njih lahko določljivo ugotovimo pravno pravilo in njegov pomen. Iz ustaljene ustavnosodne presoje izhaja, da predpis ni nejasen zgolj zato, ker ga je treba razlagati, kajti uporaba predpisov vselej pomeni njihovo razlago. Z vidika 2. člena Ustave je predpis sporen tedaj, kadar z metodami razlage pravnih aktov ne moremo priti do jasne vsebine pravnih pravil (glej npr. odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-32/02 z dne 10. 7. 2003, Uradni list RS, št. 73/03, in OdlUS XII, 71, 11. točka obrazložitve).

14. Drugi odstavek 14. člena ZDTon določa:

"(2) O izstopu iz sistema davka na tonažo po poteku desetletnega obdobja mora zavezanec obvestiti davčni organ najmanj šest mesecev pred potekom desetletnega obdobja, sicer se šteje, da je ponovno pristopil k sistemu davka na tonažo."

15. Navedeni zakonski določbi je z ustaljenimi metodami razlage pravnih aktov mogoče določiti vsebino. Davčni zavezanec je gotovo lahko seznanjen z datumom pristopa k sistemu davka na tonažo, saj je ta odvisen od njegove prijave davčnemu organu (12. člen ZDTon). Pobudnica sama navaja, da je prijavo v sistem davka na tonažo vložila 19. 12. 2008, zato se glede na drugi

odstavek 7. člena ZDTon šteje, da je k sistemu davka na tonažo pristopila 1. 1. 2008.^[5] Če zavezanec pozna datum pristopa k sistemu, pa lahko izračuna, kdaj poteče deset let od datuma pristopa, prav tako pa lahko brez večjega napora ugotovi dan, ki je šest mesecev pred potekom desetih let od datuma pristopa. Pobudničin pristop in s tem potek desetletnega obdobja je namreč vezan na njeno prijavo v sistem in ne na začetek in potek veljavnosti sheme državne pomoči. Pobudničine trditve, da ne more vedeti, kdaj je zadnji dan, do katerega lahko poda izjavo o izstopu iz sistema davka na tonažo (to je dan, ki je šest mesecev pred potekom desetih let od pristopa), so tako očitno neutemeljene. Pobudnica še zatrjuje, da je drugi odstavek 14. člena ZDTon v nasprotju z načelom jasnosti in pomenke določljivosti tudi zato, ker ni jasno, kako lahko davčni zavezanec poda izjavo o izstopu iz sistema, če v sistem sploh ni vstopil (če je na primer vstopil na podlagi domneve). Vendar pobudnica ni izkazala, da bi bila v navedenem položaju, saj je, kot pojasnjeno, sama aktivno vstopila v sistem že leta 2008.

16. Pobudničini očitki o neskladju drugega odstavka 14. člena ZDTon s pravico do svobodne gospodarske pobude iz 74. člena Ustave so očitno neutemeljeni. V zvezi s tem pobudnica zatrjuje zgolj to, da ureditev, ki sicer temelji na prostovoljni vključitvi v sistem davka na tonažo, zavezanca ne bi smela siliti, da v tem sistemu ostane in ponovnega pristopa v sistem ne bi smela opredeliti na podlagi domneve. Kot je pojasnjeno v 11. točki obrazložitve, podaljšanje statusa zavezanca za davek na tonažo na podlagi domneve iz drugega odstavka 14. člena ZDTon (ki velja, če zavezanec izjave o izstopu ne poda pravočasno) sicer učinkuje neposredno na pobudničin pravni položaj. Vendar pa zgolj dejstvo, da lahko pobudnica na podlagi zakonske domneve ostane zavezanca za davek na tonažo, ne posega v njeno svobodno gospodarsko pobudo, ki jo varuje 74. člena Ustave. Pobudnica se vzpostavitvi domneve ponovnega pristopa v sistem davka na tonažo glede na izpodbijano ureditev lahko izogne. Njen pristop bo namreč podaljšan le, če davčnega organa o nameravanem izstopu ne bo pravočasno obvestila. Odločitev davčnega zavezanca o ponovnem pristopu v sistem davka na tonažo je torej še vedno povsem svobodna, omejena je le njena uresničitev, in sicer z obveznostjo pravočasne naznanitve nameravanega izstopa davčnemu organu. Da bi dolžnost obvestitve davčnega organa o nameravanem izstopu šest mesecev pred potekom desetletnega roka zavezancem za davek na tonažo povzročala nerazumno in nepremostljivo oviro, pa pobudnica ne zatrjuje. Zato so očitki o prisilnem podaljšanju statusa zavezanca za davek na tonažo očitno neutemeljeni.

17. Z izpodbijanjem drugega odstavka 14. člena ZDTon, ki določa le pogoj pravočasne obvestitve davčnega organa o nameravanem izstopu iz sistema davka na tonažo, pa pobudnica ne more doseči, da bi Ustavno sodišče presoјalo tudi, ali so posledice, ki jih ima za pobudnico ponovni (domnevni ali izrecni) pristop k sistemu davka na tonažo (tj. načelna prepoved izstopa pred potekom novega desetletnega obdobja (prvi odstavek 74. člena ZDTon), pogoj porabe dohodkov od prodaje ladij za nakup novih ladij oziroma ladjarske družbe (3. točka prvega odstavka 4. člena ZDTon), obveznost vključitve dohodkov od prodaje ladij v davčno osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb v primeru neizpolnitve pogoja reinvestiranja dohodkov (četrti odstavek 4. člena ZDTon) itd.), sicer v skladu s svobodno gospodarsko pobudo iz 74. člena Ustave.

18. Glede na navedeno je Ustavno sodišče pobudo v delu, ki se nanaša na drugi odstavek 14. člena ZDTon, zavrnilo (1. točka izreka).

19. Ustavno sodišče je sprejelo ta sklep na podlagi drugega odstavka 26. člena in tretjega odstavka 25. člena ZUstS v sestavi: predsednik dr. Rajko Knez ter sodnice in sodniki dr. Matej Accetto, dr. Dunja Jadek Pensa, DDr. Klemen Jaklič, dr. Etelka Korpič – Horvat, dr. Špelca Mežnar, Marko Šorli in dr. Katja Šugman Stubbs. Sklep je sprejelo s sedmimi glasovi proti enemu. Proti je glasoval sodnik Jaklič. Sodnik Accetto je dal pritrdilno ločeno mnenje.

dr. Rajko Knez
Predsednik

[1] ZDDPO-2 v prvem odstavku 5. člena določa:

"Rezident je zavezanec iz 3. člena tega zakona (pravna oseba domačega ali tujega prava), ki izpolnjuje vsaj enega izmed naslednjih pogojev: 1. ima sedež v Sloveniji in 2. ima kraj dejanskega delovanja posloводства v Sloveniji."

[2] Pobudnica je pravna oseba s sedežem v Liberiji, vendar je v 100 % lasti slovenske pravne osebe (Splošna plovba, d. o. o., Portorož) in ima kraj dejanskega delovanja posloводства (uprave družbe) v Republiki Sloveniji.

[3] ZDTon v 6. členu določa:

"Zavezanec za davek na tonažo je vsaka oseba, ki je zavezanec za davek od dohodkov pravnih oseb po zakonu od dohodkov pravnih oseb in je v skladu s tem zakonom pristopila k sistemu davka na tonažo."

[4] Glej na primer odločbo Ustavnega sodišča št. U-I-175/11 z dne 10. 4. 2014 (Uradni list RS, št. 29/14, 4. in 5. točka obrazložitve).

[5] Po drugem odstavku 7. člena ZDTon se za leto pristopa v celoti šteje leto vložitve prijave za pristop k sistemu davka na tonažo.

⇒

U-I-19/18-12

23. 4. 2019

Pritrdilno ločeno mnenje sodnika dr. Accetta

1. Izrek sklepa sem lahko brez večjih težav podprl, v tem mnenju pa navajam dodatne vsebinske razmisleke, ki so vodili mojo odločitev in se v drobnih odtenkih morda razlikujejo od pogledov drugih sodnikov iz večine, kot izhajajo iz obrazložitve sklepa. Tudi v tistem delu obrazložitve, kjer gre "le" za odločitev o zavrženju pobude, sklep namreč vsebuje nekaj morebitno pomembnih stališč Ustavnega sodišča, katerih implikacije imajo lahko tudi širši vpliv na sodno presojo podobnih zadev v prihodnje.

2. Nemara je najpomembnejši ta poudarek: stališče, vsebovano v 9. in 10. točki obrazložitve sklepa, se mi načeloma zdi pravilno in smotrno, a ga lahko podprem le ob obstoju dodatnega pogoja, ki ni izrecno zapisan: *dobre vere* davčnega zavezanca, ki je zavezan k plačilu davka na podlagi oddanega davčnega obračuna.

3. Če ga ponovim, se stališče, kot je zapisano v 9. točki obrazložitve, glasi:

"[Prekrška iz upoštevni določb Zakona o davčnem postopku] ne stori davčni zavezanec, ki pri sestavi obračuna davčne predpise razlaga drugače kot davčni organ, če sicer v obračunu zagotovi vse podatke, ki jih davčni organ potrebuje za presojo pravilnosti davčnega obračuna v okviru nadzora davčnih obračunov ter za pravilno in zakonito odmero davka."

4. Kot rečeno, se mi to stališče zdi – ob pogoju *dobre vere* zavezanca – pravilno in smotrno. Še več, pozdravljam tudi posredno posledico takega stališča, kot je pojasnjena v obrazložitvi odločitve o zavrženju pobude v tem delu: ker se zavezanec v takih primerih ne izpostavi tveganju, da bo obsojen za prekršek, ureditev ne učinkuje neposredno in zato tak zavezanec ne izkazuje pravnega interesa za obravnavanje pobude, saj ima na voljo sodno varstvo v upravnem sporu. Pot presoje tovrstnih vprašanj prek neposredne pobude Ustavnemu sodišču se mi namreč – kar velja tudi za primere, v katerih je zavezanec izpostavljen tveganju prekrška in mu zaradi tega Ustavno sodišče kot pobudniku priznava pravni interes za presojo ustavnosti izpodbijanih zakonskih določb – ne zdi povsem smiselna. Pobuda po moji presoji ni najprimernejše pravno sredstvo, Ustavno sodišče pa tudi ne najprimernejše kot prvi in edini forum sodnega varstva v tovrstnih konkretnih zadevah davčnih zavezancev, ki so dolžni oddajati davčne obračune.

5. Če si drznem razmišljati *de lege ferenda*, bi bila dosti bolj smiselna ureditev, ki bi tudi v tovrstnih davčnih zadevah omogočala sodni nadzor rednega sodstva oziroma Upravnega in Vrhovnega sodišča z njunimi specializiranimi senati za davčne zadeve. Po eni strani bi na ta način pred ustreznim sodnim forumom in pogosto tudi hitreje prišlo do razrešitve spornih vprašanj. Po drugi strani pa bi, kadar bi se izkazalo, da bi bila nato morda še vedno potrebna presoja ustavnosti izpodbijane ureditve, redna sodišča z lastno presojno spornih vprašanj in razlago zakonodajne ureditve, vključno z opredelitvijo do zatrjevanih protiustavnosti, pripomogla k izostritvi pravnih vprašanj in s tem h kakovostnejši presoji Ustavnega sodišča. Res pa bi takšna rešitev zahtevala bodisi korenito spremembo sodne prakse glede presoje davčnih obračunov bodisi – verjetneje – prilagoditev ureditve, po kateri bi se odmera v vseh primerih davčnih obračunov pravočasno izrazila v obliki upravnega akta, zoper katerega bi bilo mogoče sodno varstvo. Vendar tovrstni razmisleki že presegajo kontekst obravnavane zadeve, zato tu z njimi ne bom nadaljeval. V obravnavani zadevi in njenih konkretnih okoliščinah ta težava namreč ne bi smela nastopiti. Ker ob upoštevanju zgoraj citiranega stališča iz obrazložitve sklepa v opisanih okoliščinah zavezanec v vsakem primeru ne bo obsojen za prekršek, ampak bo kvečjemu prejel odločbo, zoper katero bo lahko uveljavljal pravico do pritožbe in nato sodno varstvo v upravnem sporu, bo v obravnavani zadevi in drugih istovrstnih primerih torej zagotovljena ustreznija pot sodnega varstva.

6. Kljub temu pa, kot rečeno, lahko sam to stališče podpiram le, kolikor se omejuje na tiste zavezance, ki drugačno razlago svojih obveznosti zavzamejo v dobri veri, s čimer merim predvsem na tiste primere, v katerih brez svoje krivde ne poznajo pravne razlage davčnih organov oziroma sodišč – ter tiste, pri katerih je praksa zelo neenotna – in zato po najboljši volji skušajo sami poiskati pravilno razlago. Stališče namreč ne sme pomeniti izgovora, na podlagi katerega bi se davčni zavezanci lahko nekaznovano poskusili izogniti svojim davčnim obveznostim; ko bi torej kljub poznavanju drugačne razlage s strani davčnega organa – ali celo kljub poznani drugačni razlagi s strani sodišč – v obračunu sicer navedli vse potrebne podatke, a si izračunali nižjo višino davčne obveznosti, nato pa brez tveganja prekrška razmeroma

brezbrižno čakali, ali bo zoper njih morda uveden davčni nadzor in bodo morali plačati še preostanek. Naj dodam, da v obravnavani zadevi o tovrstni dobri veri zavezanca sam ne dvomim: navsezadnje gre nemara za primer, ko se tako davčni organ kot edini zavezanec po sistemu davka na tonažo v Sloveniji prvič srečujeta z razlago sporne zakonske določbe. Vendarle pa je stališče, kot je zapisano, mogoče brati tudi splošneje. Morda je za preostale spoštovane kolege iz večine pogoj dobre vere v stališču že implicitno vsebovan, a sam bi ga vsekakor izrecneje poudaril, pa čeprav le z drobnim dodatkom teh besed, da torej prekrška "ne stori davčni zavezanec, ki pri sestavi obračuna davčne predpise v *dobri veri* razlaga drugače kot davčni organ".

7. Ob tem dodajam, da se mi ne zdi povsem nesporna razlaga, ki naj bi jo zavzel davčni organ in ki ji oporeka pobudnica, po kateri naj bi se v konkretnem primeru, ko dohodki od prodaje ladij niso bili porabljeni za nakup novih ladij, zaradi posebne določbe četrtega odstavka 4. člena Zakona o davku na tonažo (ZDTon) kot davčna osnova za obdavčitev upošteval celotni dohodek iz prodaje ladij in ne zgolj dobiček (presežek prihodkov nad odhodki), kot sicer določa prvi odstavek 12. člena Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). Določba četrtega odstavka 4. člena ZDTon namreč določa, da mora v takem primeru zavezanec "te dohodke vključiti v davčno osnovo, ki jo ugotavlja po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb". Davčna osnova se torej tudi po tej posebni določbi ZDTon ugotavlja v skladu z ZDDPO-2, na katerega glede določitve davčne osnove sama napotuje, zato na prvi pogled tudi ob upoštevanju drugih določb (zlasti 70. člena) ZDDPO-2 ne vidim jasnih razlogov, zakaj se v takem primeru kot davčna osnova, čeprav ugotovljena glede na nereinvestirani dohodek, ne bi upošteval le dobiček. A v skladu z zgoraj omenjenim stališčem Ustavnega sodišča ima pobudnica možnost, da svojo razlago skuša uveljaviti v pritožbenem postopku in po potrebi nato še v upravnem sporu, ne da bi bila s tem izpostavljena nevarnosti obsodbe za prekršek.

8. Nobenih zadržkov pa nimam glede odločitve o zavrnitvi pobude glede očitkov v zvezi z drugim odstavkom 14. člena ZDTon. Prvič zato, ker ne morem očitati nerazumnosti ureditvi, po kateri je zavezanec ob prostovoljni odločitvi za vstop v sistem davka na tonažo zavezan, da v njem ostane za obdobje desetih let, razen če v celoti preneha poslovati z ladjami v mednarodni plovbi. Sistem davka na tonažo je ugodnost, ki za udeležence sistema na splošno pomeni nižje davčne obveznosti, zaradi česar mora uvedbo režima davka na tonažo kot državno pomoč odobriti Evropska komisija. Zavezanec se lahko prosto odloči, ali bo posloval po običajnih davčnih pravilih ali pa bo za obdobje desetih let vstopil v posebni sistem davka na tonažo. Ni pa po moji oceni nerazumno, da ureditev velja na način "vse ali nič"[\[1\]](#) in ne dopušča spremenljive kombinacije rednega in posebnega davčnega sistema, po kateri bi zavezanec lahko po svoji prosti presoji večkrat prehajal med enim in drugim sistemom glede na svoje trenutne poslovne rezultate in interese.

9. Drugič zato, ker tudi po moji presoji ne pomeni kršitve pravice do svobodne gospodarske pobude ureditev, po kateri se šteje, da zavezanec ostaja vključen v sistem davka na tonažo za novo desetletno obdobje, če najkasneje šest mesecev pred potekom desetletnega obdobja vključitve v sistem davka na tonažo ne poda izjave o izstopu iz tega sistema. Tovrstne samodejne posledice molka oziroma neaktivnosti bi lahko bile sporne, kadar bi šlo za podaljševanje ali nalaganje novih (obdobij) obveznosti običajnim potrošnikom v asimetričnih razmerjih. Težko pa sprejemem misel, da bi moralo enako veljati za kvalificirano večje podjetje, ko gre za eno od njegovih osrednjih poslovnih odločitev, kakršna je odločitev o tem, v okviru katerega davčnega

sistema naj služe.

10. Takega zaključka pa, končno, po moji presoji ne morejo omajati niti trditve o morebitnih dvomih glede datuma izteka desetletnega obdobja, za katero je Evropska komisija Sloveniji odobrila vzpostavitev sistema davka na tonažo kot državno pomoč. Gre namreč za dve ločeni vprašanji (čeprav je vsako od njiju vezano na svoje desetletno obdobje): eno se nanaša na obdobje, za katero Evropska komisija Sloveniji odobri režim sistema davka na tonažo, drugo pa na obdobje, za katero zavezanec ob svoji odločitvi – kadarkoli v času veljavnosti tega režima – vstopi v posebni sistem davka na tonažo. Drugo obdobje časovno ni omejeno enako kot prvo, ampak za vsakega zavezanca glede na datum njegovega vstopa v sistem, zato se tudi obveznost podaje izjave o izstopu – s katero tako ali tako ni treba čakati prav do izteka roka – ne more časovno zgledovati po obdobju odobritve samega režima.

dr. Matej Accetto
Sodnik

[1] Glej tudi Sklep Evropske komisije št. C(2008) 8878 z dne 13. 1. 2009, odstavki 79–81.

Vrsta zadeve:

ocena ustavnosti in zakonitosti predpisov in drugih splošnih aktov
ocena ustavnosti in zakonitosti predpisov in drugih splošnih aktov

Vrsta akta:

zakon
zakon

Vlagatelj:

Genshipping Corporation, Liberija

Datum vloge:

26. 1. 2018

Datum odločitve:

27. 3. 2019

Vrsta odločitve:

sklep

Vrsta rešitve:

zavrnitev
zavrženje

Objava:

Dokument:

US31863