



Številka: U-I-19/18-12

Datum: 23. 4. 2019

PRITRDILNO LOČENO MNENJE SODNIKA DR. MATEJA ACCETTA K SKLEPU ŠT. U-I-19/18 Z DNE 27. 3. 2019

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 smotno, 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 smotno. 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 plati bi na ta način pred ustreznjšim sodnim forumom in pogosto tudi hitreje prišlo do razrešitve spornih vprašanj. Po drugi plati pa bi, kadar bi se izkazalo, da bi bila nato morda še vedno potrebna presoja ustavnosti izpodbijane ureditve, redna sodišča z lastno presojo 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 ustreznjša 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 brezbrizno 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 morale 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 posluje.

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

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