



Številka: U-I-19/18-11

Datum: 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 četrti 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 četrti 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. člena¹ 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 zavezanica 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 zavezanica 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

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."

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 pomenke 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 vložijo 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,

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).

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 četrty 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 pomenske določljivosti predpisov iz 2. člena Ustave.

13. Iz načela jasnosti in pomenske 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 pomenske 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 zavezanka 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

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

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).

C.

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