



**REPUBLIKA SLOVENIJA  
USTAVNO SODIŠČE**

Številka: U-I-397/98

Datum: 25. 3. 2002

**Odklonilno ločeno mnenje sodnika dr. Čebulja**

1. Ustavno sodišče je v obravnavani zadevi na seji dne 21.3.2002 odločilo, da drugi odstavek 45. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 71/93 in nasl. - ZDoh) ni bil v neskladju z Ustavo. Določal je, da v primeru, če davčni organ ugotovi prihodke, ki jih zavezanec ni napovedal, te prihodke prišteje k napovedanim prihodkom. V takšnem primeru se napovedani odhodki povečajo le, če zavezanec predloži dokumentacijo o odhodkih, ki odpadejo na tako povečani prihodek. Dokaze torej omejuje na listine.

2. Strinjam se z izhodiščem odločbe, da izključitev posameznih vrst dokazov pomeni poseg v 22. člen Ustave. Strinjam se seveda tudi s tem, da je takšen poseg dopusten le, če je v skladu s tretjim odstavkom 15. člena Ustave - če je torej v skladu s t.i. načelom sorazmernosti. Ne strinjam pa se, da je poseg, ki je bil predmet presoje (izključitev vseh dokazov, razen listin), v skladu s tem načelom.

3. Načelo sorazmernosti med drugim zahteva tudi izpolnjenost pogoja t.i. sorazmernosti v ožjem smislu, kar pomeni, da je pri ocenjevanju nujnosti posega treba tehtati tudi med pomembnostjo s posegom prizadete pravice (torej 22. člena Ustave) in med pravico (koristjo), ki se s tem posegom želi zavarovati. Slednjo v primeru davkov predstavlja fiskalna korist države. Poseg prestane tehtanje sorazmernosti v ožjem smislu, če Ustavno sodišče ugotovi, da ščitene koristi ni mogoče varovati z blažjim posegom. Po mojem mnenju poseg, predpisan z ocenjevano določbo ZDoh, ni sorazmeren v ožjem smislu. Že zato je tudi neustaven.

4. Sorazmernost v ožjem smislu Ustavno sodišče utemeljuje v 10. točki obrazložitve obravnavane odločbe. Po mojem mnenju napačno. Sorazmernosti v ožjem pomenu ni mogoče utemeljevati niti z navedbo, da je zakonodajalec omejitev predvidel le za primere, v katerih davčni organ ugotovi prihodke, ki jih zavezanec ni napovedal, niti z navedbami, ki zgolj utemeljujejo, zakaj naj bi bile listine v takšnih primerih primeren dokaz. Utemeljiti jo je mogoče le z odgovorom na vprašanje, ali res ni mogoče cilja doseči s sicer omejenim, pa vendarle širšim "naborom" dokazov - torej z blažjim posegom.

5. Strinjam se, da je izključitev določenih vrst dokazov v tovrstnih primerih nujna. Ne nazadnje nekateri od klasičnih dokazov sploh niso primerni za dokazovanje v davčnih postopkih (npr. priče). Da pa je mogoče dokazovanje tudi z drugimi vrstami dokazov in ne zgolj z listinami, izhaja iz drugih delov 45. člena ZDoh. Naj spomnim: ZDoh v drugem odstavku 45. člena omejuje dokazovanje (glede odhodkov) le na listine v primerih, ko je davčni zavezanec sicer napovedal dohodke, vendar ne vseh. Z istim členom pa je zakonodajalec dopustil dokazovanje odhodkov z vsemi dokazi (šesti odstavek 45. člena) za primere, ko zavezanec sploh ne vloži davčne napovedi (prva alineja tretjega odstavka 45. člena). Če torej ne napove nobenih dohodkov in jih zato davčni organ ugotavlja naknadno s cenitvijo, lahko zavezanec odhodke dokazuje z vsemi dokazi. Če pa dohodke napove, ne prikaže pa npr. samo enega ali dela enega od napovedanih, lahko odhodke dokazuje z enim samim dokazom - z listino.

6. Z navedenim je že zakonodajalec odgovoril na vprašanje o sorazmernosti v ožjem pomenu. Če pri tem upoštevam še to, da ne glede na vrsto dokazov, ki bi jih zakon dopuščal, dokazna ocena in sklep o dejanskem stanju ostaneta v rokah davčnega organa, da pritožba ne zadrži izvršitve davčne odločbe in da tudi v primeru odloga plačila davka tečejo zamudne obresti, res ne najdem podlage za sorazmernost v ožjem pomenu. Že za nujnost omejitve bi jo težko.

dr. Janez Čebulj