



REPUBLIKA SLOVENIJA
USTAVNO SODIŠČE

Številka: U-I-397/98

Datum: 2. 4. 2002

Pritrdilno ločeno mnenje sodnika dr. Udeta

Glsoval sem za odločitev, da drugi odstavek 45. člena Zakona o dohodnini (v nadaljevanju ZDoh) ni bil v neskladju z Ustavo.

Vendar se ne strinjam z obrazložitvijo te odločbe, ki temelji na ugotovitvi, da je predstavljala določba 45. člena ZDoh, ki je omejevala v primeru nenapovedanih prihodkov zavezančevo dokazovanje o odhodkih na pisno dokumentacijo, to je na listinska dokazna sredstva, poseg v ustavno pravico iz 22. člena Ustave, ki pa ga je sodišče na podlagi testa sorazmernosti ocenilo za dopustnega.

Mnenja sem, da v primeru drugega odstavka 45. člena ZDoh sploh ni šlo za poseganje v ustavno pravico do enakega varstva pravic iz 22. člena Ustave. Svoje mnenje utemeljujem z naslednjimi razlogi:

1. Določbe, ki v posameznih postopkih omejujejo dopustne dokaze, ali ki za ugotavljanje posameznega pravno relevantnega dejstva dopuščajo le nekatere vrste dokazov oziroma določbe, ki na sploh omejujejo izvedbo dokazov, praviloma predstavljajo omejitev ustavne pravice do enakega varstva pravic v postopku pred sodiščem ali drugim organom oziroma do izjave v postopku. Tako stališče velja zlasti za civilne spore, Ustavno sodišče pa ga je zavzelo v odločbi št. U-I-20/92 z dne 12. 11. 1992 tudi v zvezi z obravnavanjem postopka uveljavljanja pravic iz socialnega zavarovanja. Tudi te pravice so v bistvu individualne pravice premoženjsko-pravne narave, varovane v našem pravnem sistemu v postopku pred delovnim in socialnim sodiščem (prej v upravnem sporu).

2. Zastavlja se vprašanje, ali je tudi v vseh posebnih postopkih omejitev dopustnosti dokazov že poseg v pravico do enakega varstva pravic v postopku pred sodiščem in drugimi organi (na primer pred upravnim organom) iz 22. člena Ustave, ali pa je pravna narava nekaterih postopkov (zlasti posebnih upravnih postopkov) taka, da predstavlja omejitev dopustnosti sicer na splošno uveljavljenih dokaznih sredstev (priče, izvedenci, listine, ogled, zaslišanje strank oziroma udeležencev postopka) logično sestavino takega postopka, tako da ni mogoče govoriti o posegu v pravico iz 22. člena Ustave in da tudi ni treba ugotavljati, ali je tak poseg v skladu z načelom sorazmernosti. V takih primerih torej ne bi bilo treba ocenjevati, ali je omejitev sicer dopustnih dokazov nujna, tako da zasledovanega cilja ni mogoče doseči z blažjim posegom v ustavno pravico, ali je taka omejitev sploh primerna za dosego želenega, ustavno dopustnega cilja in ali je sorazmerna v ožjem smislu, torej ali tak poseg terja druga ustavna pravica, ki jo želi omejitev zavarovati.

3. Tako vprašanje se zastavlja zlasti v nekaterih posebnih upravnih postopkih, v katerih se celoten postopek odvija glede na naravo pravnih razmerij lahko le na podlagi posebej vodene in predložene dokumentacije. Tako na primer carinski zakon (Uradni list RS, št. 1/95, 28/95 in 32/99) že v splošni določbi drugega odstavka 28. člena pravi, da mora tisti, "ki zahteva, da carinski organ odloči o zahtevi, ki zadeva izvajanje carinskih predpisov, carinskemu organu predložiti vse potrebne dokumente in druge podatke, ki jih carinski organ potrebuje za odločitev". Tudi iz drugih določb zakona sledi, da se praviloma carinski postopek odvija na podlagi pisnih dokazil. Tako na primer 21. člen tega zakona določa, da se za carinsko vrednost vzame vrednost blaga, ki je navedena v prodajalčevi fakturi, v 48. členu pa, da mora deklarant predložiti carinski deklaraciji vse dokumente, ki so potrebni za izvedbo zahtevanega carinskega postopka oziroma dokazila o tem, da so bile izvršene nekatere predpisane kontrole (na primer veterinarska, fitopatološka). Vsakdo, ki uvaža določeno blago, je zaradi narave carinskega postopka s takim režimom seznanjen, sistem sam pa je tudi notranje logičen in v skladu z naravo pravnih razmerij.

4. Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 18/96, 87/97) že v 27. členu določa, da vodijo davčni zavezanci za davčne potrebe poslovne knjige, izdelujejo letna poročila, davčne obračune ter vodijo druge evidence, predpisane s tem ali drugim zakonom.

Poslovne knjige in evidence morajo biti vodene v redu in pravilno ter na način, ki zagotavlja podatke za ugotovitev davčnih obveznosti. Isti zakon v 29. členu določa, kakšna mora biti dokumentacija v primeru, kadar davčni zavezanci računalniško obdelujejo potrebne podatke. V 30. členu isti zakon določa, da morajo pravne osebe, zasebniki in druge osebe, državni in drugi organi ter organi lokalnih skupnosti davčnemu organu na njegovo zahtevo dati podatke, ki so potrebni za odmero in izterjavo davkov ter omogočiti vpogled v njihove poslovne knjige in evidence za ugotovitev njihove davčne obveznosti oziroma davčne obveznosti drugih davčnih zavezancev. V 39. členu pa isti zakon ureja ugotavljanje davčne osnove z oceno davčnega organa, kadar davčni zavezanec ne vloži davčne napovedi, ne predloži vseh potrebnih podatkov in listin, kadar davčni organ ugotovi, da temelji davčna napoved oziroma davčni obračun na neresničnih ali nepravilnih podatkih, kadar napovedani prihodki niso v sorazmerju z napovedanim odhodkom oziroma kadar davčni zavezanec na zahtevo davčnega organa ne predloži poslovnih knjig in evidenc, ki jih je dolžan voditi, ali so knjige in evidence napačne ali če kažejo take bistvene formalne pomanjkljivosti, ki opravičujejo sum glede njihove vsebinske pravilnosti. V takih primerih davčni organ oceni davčno osnovo na podlagi kriterijev, opredeljenih v drugem odstavku 39. člena, na podlagi tretjega odstavka istega člena pa lahko davčni organ svojo oceno davčne osnove opre tudi na podatke pri osebah, ki opravljajo enako ali podobno dejavnost. Očitno je torej v davčnih zadevah dokazovanje omejeno predvsem na poslovne knjige in drugo dokumentacijo, torej na listinske dokaze.

5. Nobenega dvoma ni, da narava davčnih obveznosti zahteva vodenje poslovnih knjig in evidenc, saj brez vse te dokumentacije ni mogoče sestavljati in preverjati davčne napovedi ter voditi postopka za odmero davka. Omejitev dokaznih sredstev na dokumentacijo oziroma listinske dokaze je nujna posledica ureditve, da davčnih obveznosti brez take dokumentacije sploh ni mogoče obračunavati ter da brez dokumentacije davčni organ tudi ne more odločati o odmeri davčne obveznosti.

6. Izpodbijana določba drugega odstavka 45. člena Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 71/93, 2/94, 7/95 in 44/96) je urejala primer, kadar je davčni organ ugotovil prihodke, ki jih zavezanec ni napovedal. Po tej določbi je davčni organ v takem primeru te prihodke prištel k napovedanim prihodkom, napovedani odhodki pa so se v tem primeru povečali le, če je zavezanec predložil dokumentacijo o odhodkih, ki odpadejo na tako povečani prihodek. Zavezanec je moral v takem primeru predložiti listinske dokaze o odhodkih. Ta določba je torej omejevala dopustne dokaze v primeru, ko davčni zavezanec ni izpolnil svojih obveznosti. Glede na pravno ureditev, da so se in se tudi sedaj davčne obveznosti odmerjajo na podlagi predpisane dokumentacije, taka omejitev dopustnih dokazov ne predstavlja posega v pravico do enakega varstva pravic iz 22. člena Ustave. Ne bi bilo logično in v skladu z naravo davčnih obveznosti, da bi v primeru, kadar zavezanec ne bi vodil predpisane dokumentacije ali celo ne bi v redu prijavljal svojih prihodkov, odhodke dokazoval tudi z drugimi dokazili in ne le z listinami. Učinkovitost vodenja davčnih postopkov bi bila v takem primeru onemogočena, davčni zavezanci pa bi lahko z drugimi dokazi (na primer z zaslišanjem prič, lastnim zaslišanjem) izkazovali odhodke, ki bi sicer morali biti zabeleženi v predpisani dokumentaciji. Taka ureditev nikakor ne bi bila v skladu z naravo pravnih razmerij na področju obračunavanja in odmere davčnih obveznosti. Zaradi tega takšna omejitev dopustnosti dokazov ne predstavlja posega v pravico iz 22. člena Ustave.

7. Obrazložitev odločbe pa se ukvarja predvsem z obrazložitvijo načela sorazmernosti. Potem, ko ugotavlja, da že večkrat citirana določba predstavlja poseg v pravico iz 22. člena Ustave, v tč. 8 do 11 obrazloži, da je bil tak poseg nujen, ker zasledovanega cilja (odmera davčnih obveznosti) ni mogoče doseči z blažjim posegom v ustavno pravico ali celo brez njega, da je bil poseg primeren za dosego zaželenega cilja in da je bil sorazmeren tudi v ožjem smislu, ker je zakonodajalec to omejitev predvidel le za primere, v katerih davčni organ ugotovi dohodke, ki jih zavezanec ni napovedal. Mnenja sem, da izvedba takega testa sorazmernosti v konkretnem primeru sploh ni bila potrebna. Tudi nasploh ugotavljam, da Ustavno sodišče prevečkrat ugotovi na eni strani poseg v ustavno pravico, nato pa oceni, da je tak poseg dopusten. Obrazložitev v takem primeru pogosto zaide v povsem neprepričljivo razlago, zakaj je tak poseg res nujen (da ga res ni mogoče doseči na drug način) in zakaj je sorazmeren v ožjem pomenu besede (če primerjamo kršeno pravico in pravico, ki se želi s posegom

zavarovati). Pri tem obrazložitev pogosto uporablja rutinsko oblikovane stavčne zveze, ki ne izražajo posebnosti obravnavane zakonske ureditve. Tako se je po mojem mnenju zgodilo tudi v tem primeru. Namesto truda, ki je bil vložen v neprepričljivo obrazložitev posega in testa sorazmernosti, bi sodišče po mojem mnenju prepričljivo lahko zaključilo, da v davčnih postopkih glede na naravo pravnih razmerij ni mogoče uporabljati vseh razpoložljivih dokaznih sredstev kot na primer v civilni pravdi. 8. Naj strnem svoje stališče v nekaj stavkih. Po mojem mnenju Ustavno sodišče prepogosto ugotovi kršitev ustavne pravice, nato pa po rutinsko obrazloženem testu sorazmernosti zaključi, da je bil poseg v ustavno pravico dopusten. Ustavno sodišče bi se moralo pogosteje ukvarjati z vprašanjem, kako obravnavati zakonsko ureditev tedaj, kadar pride pri običajnem oblikovanju in odvijanju medsebojnih odnosov do prepletanja dveh ustavnih pravic, ki obstajata istočasno in ki si lahko v nekaterih elementih celo nasprotujeta ali se izključujeta. V takih primerih gre pogosto za vprašanje načina izvrševanja obeh ustavnih pravic, ne pa za take posege ene ustavne pravice v drugo, da bi jih bilo treba ocenjevati z uporabo načela in testa sorazmernosti.

dr. Lojze Ude