



**Številka:** U-I-492/20-22

**Datum:** 5. 10. 2023

## ODLOČBA

Ustavno sodišče je v postopku za oceno ustavnosti, začetem z zahtevo Vrhovnega sodišča, na seji 5. oktobra 2023

odločilo:

**1. 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, 69/17, 36/19, 66/19 in 163/22) je v neskladju z Ustavo.**

**2. Državni zbor mora ugotovljeno neskladje odpraviti v roku enega leta po objavi te odločbe v Uradnem listu Republike Slovenije.**

**3. Do odprave ugotovljene protiustavnosti iz 1. točke izreka davčni organ v davčni inšpekcijski nadzor pri plačniku davka kot zavezanca za davek vključi tudi davčnega zavezanca, ki je v zvezi z istim upoštevničnim gospodarskim (ekonomskim) dogodkom že plačal davek, če odločitev davčnega organa na podlagi četrtega odstavka 74. člena Zakona o davčnem postopku pomeni, da bi moral biti plačan drug davek. Plačilo davka v davčnem inšpekcijskem nadzoru se v tem primeru solidarno naloži plačniku davka in davčnemu zavezancu. Znesek, ki ga je že plačal davčni zavezanec in mu ni bil vrnjen, se šteje kot delno plačilo tega davka.**

## OBRAZLOŽITEV

### A.

1. Predlagatelj je prekinil postopek odločanja o reviziji in vložil zahtevo za oceno ustavnosti četrtega odstavka 74. člena Zakona o davčnem postopku (v nadaljevanju ZDavP-2) in tega zakona kot celote. Četrty odstavek 74. člena ZDavP-2 naj bi bil v neskladju s 147. členom Ustave, ZDavP-2 kot celota pa naj bi bil v neskladju z 2. členom Ustave. Predlagatelj pojasnjuje, da družba RMV HOLDING, d. o. o., Ptuj (v

nadaljevanju družba RMV HOLDING), z revizijo izpodbija sodbo Upravnega sodišča, s katero je bila zavrnjena njena tožba zoper odločbo Finančne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS) o odmeri davka od dohodka iz kapitala po izvedenem davčnem inšpekcijskem nadzoru. Po navedbah predlagatelja je Upravno sodišče pritrdilo presoji FURS, da ravnanje družbe RMV HOLDING pomeni nedovoljeno davčno izogibanje v smislu četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2, ker je uporabljena shema brez razumnega poslovnega cilja omogočila davčni prihranek v višini razlike med obdavčitvijo dobička iz kapitala od prodaje poslovnih deležev (po davčni stopnji 15 odstotkov) in obdavčitvijo dividend (po davčni stopnji 20 odstotkov). Predlagatelj tudi povzema upoštevno dejansko stanje. Da je učinek pravnih poslov, ki jih je družba RMV HOLDING sklenila s povezanimi osebami, pomenil zlorabo davčnih predpisov in omogočil pridobitev neupravičene davčne ugodnosti, naj ne bi bilo več sporno. Prav tako naj ne bi bila sporna pravilna pravna kvalifikacija poslov, ki so bili podlaga za obdavčenje, to je izplačilo dobička in ne prodaja poslovnega deleža. Predlagateljeva presoja naj bi bila omejena na vprašanje, ali plačilo davčne terjatve, ki ga prejme država kot upnica davčnega javnopravnega razmerja, lahko presega višino davčne obveznosti, ki bi nastala ob odsotnosti davčne zlorabe po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2. Po mnenju predlagatelja ZDavP-2 ne ureja vprašanj pravnih posledic ugotovljenega nedovoljenega davčnega izogibanja. To naj bi bilo v nasprotju z ustavnim načelom zakonitosti davčnih predpisov in naj bi pomenilo protiustavno pravno praznino.

2. Po navedbah predlagatelja pomeni postopek davčnega inšpekcijskega nadzora naknadno (*ex post*) ugotovitev davčnega izogibanja oziroma zlorabe ter vzpostavitev novih davčnih obveznosti po tem, ko so bili pravni posli že sklenjeni in izvršeni, na njihovi podlagi pa je že bila izvedena tudi morebitna obdavčitev. ZDavP-2 naj ne bi določal, kakšne so posledice za predhodna dejanja davčnih zavezancev in upravne akte, ki so jih izdali davčni organi. Predlagatelj trdi, da to vprašanje ni urejeno zgolj s kratko opredelitvijo v četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2, da se šteje, da je nastala nova davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov. Niti v ZDavP-2 niti v drugih davčnih predpisih naj ne bi bilo določeno, kakšne so posledice, če je davek, odmerjen od istih sredstev, že plačal drug davčni zavezanec ali če je davčno korist že prejel drug subjekt kot zavezanec, ki bi moral izvršiti določeno dejanje, oziroma če je bila izdana pravnomočna davčna odločba, s katero je bilo naloženo drugačno obdavčenje, kot bi moralo nastati, če davčne zlorabe ne bi bilo. Četrty odstavek 74. člena ZDavP-2 naj ne bi dajal jasne podlage za nobeno od razlag, ki jih ponujajo stranki upravnega spora oziroma Upravno sodišče. Preseganje poplačila davčne terjatve naj bi bilo lahko utemeljeno le z namenom kaznovanja davčnega zavezanca. Vendar četrty odstavek 74. člena ZDavP-2 naj ne bi imel (jasnega) kaznovalnega namena. Možnost davčnega zavezanca, da na podlagi davčnih predpisov sam prepozna in z visoko stopnjo zanesljivosti v dobri veri oceni davčne posledice svojega ravnanja, naj bi bila pomembna tako z vidika varstva njegovega premoženja v skladu s 33. členom Ustave in 1. členom Prvega protokola h Konvenciji o varstvu človekovih pravic in temeljnih

svoboščin (Uradni list RS, št. 33/94, MP, št. 7/94 – v nadaljevanju EKČP) kot tudi z vidika uresničevanja svobodne gospodarske pobude v skladu s 74. členom Ustave.

3. Predlagatelj razlaga, da opustitev zakonodajalca, da bi uredil navedena vprašanja, onemogoča uresničitev javnega interesa, ki je tudi v tem, da se preprečujejo davčne zlorabe. To naj bi terjalo tudi 14. člen Ustave, saj naj bi se na ta način dosegala davčna pravičnost. V obravnavani zadevi naj bi iz ugotovljenega dejanskega stanja izhajalo, da sta dve fizični osebi, ki sta bili lastniško in poslovno povezani z družbo RMV HOLDING in sta pri nedovoljenem davčnem izogibanju sodelovali, prejeli visok dohodek, ki bi moral biti pred izplačilom obdavčen. Družba RMV HOLDING naj bi se temu izognila na zakonsko nedovoljen način. Očitno naj bi bilo, da sta fizični osebi prejeli več, kot bi jima ob zakonitem obdavčenju pripadalo. Logično in skladno s 14. členom Ustave naj bi bilo, da bi tudi nosili finančno breme. Nihče naj ne bi mogel imeti (davčne) koristi od zlorabe predpisov. Vendar naj ZDavP-2 take posledice ne bi urejal. Predlagatelj navaja, da je v praksi sicer uveljavljena razlaga četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2, po kateri je v primeru ugotovljenega davčnega izogibanja davek dolžan plačati tisti, ki bi bil sicer ob odsotnosti davčnega izogibanja davčni zavezanec. Vendar naj to ne bi prišlo v poštev v položaju, ko je davčno korist po izvršenih transakcijah že prejela druga oseba. Po trditvah predlagatelja cilj davčnega izogibanja tako ostane uresničen, ker ZDavP-2 ne daje pooblastila davčnim organom, da lahko v tak položaj učinkovito posežejo. V konkretnem primeru naj ne bi bilo podlage za to, da bi se plačilo dohodnine od istih sredstev s strani fizičnih oseb, ki sta prejemnika davčne koristi od nedovoljenega davčnega izogibanja, štelo kot izpolnitev obveznosti družbe RMV HOLDING iz naslova davčnega odtegljaja davka od dividend. Po mnenju predlagatelja bi bila lahko ena od možnih zakonskih ureditev ta, da bi bili v primeru ugotovljenega nedovoljenega davčnega izogibanja za nastalo davčno terjatev (oškodovanje državnega proračuna) odgovorni vsi davčni zavezanci, ki so pri takem davčnem izogibanju sodelovali. To pa naj bi zahtevalo posebno zakonsko ureditev. Predlagatelj poudarja, da bi bilo v nasprotju z ustavno zahtevo po učinkovitem preprečevanju davčnih zlorab ter z davčno in ekonomsko logiko, če bi sodelujoči pri nedovoljenem davčnem izogibanju lahko na podlagi pravnih sredstev prejel iz proračuna že vplačana sredstva, ki so temeljila na nižji obdavčitvi. Še posebej naj bi bilo to očitno v primeru, če bi denimo davčni organ ob vračilu sredstev enemu od udeleženi pri nedovoljenem davčnem izogibanju neuspešno terjalo izpolnitev zakonite davčne obveznosti od drugega, pri tem udeležena davčnega zavezanca.

4. Predlagatelj Ustavnemu sodišču predlaga, naj ugotovi protiustavnost četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 oziroma ZDavP-2 kot celote in zakonodajalcu naloži, da ugotovljeno protiustavnost odpravi v določenem roku. Predlaga tudi, naj Ustavno sodišče določi način izvršitve odločbe, ki bo omogočil ustavnoskladno dokončanje odprtih postopkov.

5. Zahteva za oceno ustavnosti je bila poslana Državnemu zboru, ki je nanjo odgovoril. Državni zbor navaja, da iz četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 jasno izhaja, da so

izhodišča za davčno obravnavo nekega poslovnega dogodka dejanska razmerja, ki so na podlagi tega poslovnega dogodka nastala, in torej ne opredelitev razmerja, ki jo navedejo stranke. Ali opredelitev razmerja, kot jo je navedla oseba, ki se šteje za davčnega zavezanca in ki je vložila davčno napoved, odraža dejansko razmerje, naj bi se praviloma ugotovilo šele v postopku davčnega nadzora. Navedena določba ZDavP-2 naj ne bi omogočala izračuna davčne obveznosti, ki bi bila drugačna (večja) od davčne obveznosti, nastale na podlagi sklenjenega gospodarskega (ekonomskega) razmerja, saj naj bi povsem jasno in določno opredeljevala okvir obdavčitve. Državni zbor trdi, da je večja davčna obveznost, na katero se nanaša revizijsko vprašanje, posledica seštevanja davčne obveznosti, ki je bila naložena v davčnem inšpekcijskem nadzoru davčnemu zavezancu, in davčne obveznosti, ki jo je izpolnila nasprotna stranka pravnega posla, ker je zmotno menila, da je davčni zavezanec, ter je vložila davčno napoved, zaradi česar pa je v tem delu upravičena do povrnitve preveč oziroma zmotno plačanega davka. Državni zbor se sklicuje tudi na ustavnosodno presojo, med drugim na odločbe Ustavnega sodišča št. U-I-299/96 z dne 12. 12. 1996 (Uradni list RS, št. 5/97, in OdlUS V, 177), št. U-I-72/00 z dne 13. 3. 2003 (Uradni list RS, št. 31/03, in OdlUS XII, 15) in št. U-I-91/98 z dne 16. 7. 1999 (Uradni list RS, št. 61/99, in OdlUS VIII, 196). Opozarja, da se posamezni subjekti oziroma objekti obdavčenja med seboj ne izključujejo in so v okviru enotnega davčnega sistema lahko večkratno obdavčeni z različnimi davščinami. Navaja obstoj možnosti, da plačilo davka prevzame druga oseba oziroma da davčno obveznost izpolni oseba, ki ni zavezanec za davek. Pojasnjuje, da ima oseba, ki je plačala davek, ker se je štela za davčnega zavezanca, možnost zahtevati tako vračilo davka kot tudi preknjižbo plačila, in sicer v ustreznem samostojnem postopku, ne v postopku nadzora drugega davčnega zavezanca. Trdi, da je izpodbijana ureditev predvidljiva in da ne ustvarja večjega davčnega bremena, kot izhaja iz konkretnega gospodarskega razmerja. Obstoja protiustavne pravne praznine naj ne bi bilo mogoče utemeljevati na podlagi okoliščine, da rešitve, uveljavljene z ZDavP-2, niso takšne, kot jih navaja predlagatelj.

6. O zahtevi za oceno ustavnosti je podala mnenje tudi Vlada, ki delno soglaša s stališči predlagatelja. Navaja, da se lahko strinja z njim, da z uporabo četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 v nekaterih primerih obdavčitev lahko pride do nastanka pravne praznine zaradi obstoja posebnih okoliščin. Do tega naj bi lahko prišlo, če posledice odločitve davčnega organa za prej vzpostavljena davčnoppravna razmerja zakonsko niso urejene oziroma jih z instituti veljavne davčne zakonodaje ni mogoče učinkovito urediti. Vlada navaja še, da bi bilo možno, da bi davčni organ že ob vloženi napovedi davčnega zavezanca ugotovil pravo dejansko stanje zadeve in v postopku nadzora pri povezani osebi ugotovil pravo naravo transakcij ter jih ustrezno obdavčil. Trdi, da bo začela pripravljati ustrezne zakonske rešitve za primere, ko posledic odločitve davčnega organa po četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2 za druge davčne zavezance in predhodne postopke odmere davka ni mogoče sanirati z veljavnimi instituti v ZDavP-2. Sicer pa meni, da četrti odstavek 74. člena ZDavP-2 ni pomensko nejasen in nedoločen, tudi upošteva (ustaljeno) sodno prakso. Pri tem še pojasnjuje različne praktične primere uporabe te določbe na različnih področjih obdavčitev.

7. Odgovor Državnega zbora in mnenje Vlade je Ustavno sodišče poslalo predlagatelju, ki nanju ni odgovoril.

8. V obravnavani zadevi je v postopku pred Ustavnim sodiščem vložila vlogo tudi družba RMV HOLDING, ki navaja, da se strinja s stališči predlagatelja. Opozarja, da ima lahko pravna praznina, ki jo zatrjuje predlagatelj, negativne posledice tudi za davčne zavezance in da lahko pride do neutemeljenega preplačila oziroma dvojne odmere iste davčne obveznosti. Pojasnjuje, da se v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora pravne osebe, ki domnevno prikrito izplača dividende, dejansko (po vsebini) odloča o davčni obveznosti prejemnika dividende (končnega davčnega zavezanca). Plačnik davka naj bi bil v razmerju med davčnim zavezancem in državo zgolj posrednik. Družbeniki družbe RMV HOLDING naj bi bili kot davčni zavezanci obravnavani na dveh pravnih podlagah glede istega dogodka. Družba RMV HOLDING meni, da je četrti odstavek 74. člena ZDavP-2 v neskladju tudi s 33. členom Ustave.

9. Ustavno sodišče je zgoraj navedeno vlogo družbe RMV HOLDING poslalo predlagatelju in Državnemu zboru. Predlagatelj in Državni zbor se na vlogo nista odzvala. Odgovorila je Vlada in navedla pojasnila, iz katerih izhaja, da vztraja pri svojih stališčih. Navedla je še, da četrti odstavek 74. člena ZDavP-2 ni v neskladju s 33. členom Ustave.

10. Ustavno sodišče je družbi RMV HOLDING poslalo odgovor Državnega zbora in mnenje Vlade o zahtevi za oceno ustavnosti, o katerih se je izjavila. Družba RMV HOLDING vztraja pri svojih stališčih. Poudarja, da sta v konkretnem primeru tudi po tem, ko je davčni organ spremenil davčno obravnavo poslovnega dogodka, davčna zavezanca še vedno isti fizični osebi, čeprav ne kot zavezanca za plačilo dohodnine od dobička od odsvojitve vrednostnih papirjev in drugih deležev ter investicijskih kuponov, temveč kot zavezanca za davek od dohodka iz kapitala – dividend. Postavljalo naj bi se vprašanje, zakaj ni davčni organ upošteval že plačane dohodnine istih davčnih zavezancev. Naložitev davka, ki je nesorazmeren ali pomeni zlorabo državne oblasti, naj bi pomenila tudi kršitev 1. člena Prvega protokola k EKČP.

## **B. – I.**

11. Sodišče mora v skladu s 156. členom Ustave prekiniti sodni postopek in začeti postopek pred Ustavnim sodiščem, če meni, da je zakon, ki bi ga moralo uporabiti pri odločanju, protiustaven. Prekinitev postopka in uporaba zakona ali njegovega dela v sodnem postopku sta kot pogoja za začetek postopka za oceno ustavnosti določena tudi v prvem in drugem odstavku 23. člena Zakona o Ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 64/07 – uradno prečiščeno besedilo, 109/12, 23/20 in 92/21 – v nadaljevanju ZUstS). Sodišče prekine postopek, ki ga vodi, in začne postopek pred Ustavnim sodiščem le, če oceni, da je zakonska določba, ki bi jo moralo uporabiti pri odločanju, protiustavna.

12. Vprašanje, ki ga obravnava predlagatelj v okviru zadevne revizije (dopuščeno revizijsko vprašanje), se nanaša na presojo, ali četrti odstavek 74. člena ZDavP-2 davčnemu organu daje podlago za izračun davčne obveznosti, ki bi bila večja od tiste, ki bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov.<sup>1</sup>

13. Četrti odstavek 74. člena ZDavP-2, ki se nanaša na ugotovitveni postopek in ureja ugotavljanje dejstev v davčnem postopku, določa:

"(4) Z izogibanjem ali zlorabo drugih predpisov se ni mogoče izogniti uporabi predpisov o obdavčenju. Če se ugotovi takšno izogibanje ali zloraba, se šteje, da je nastala davčna obveznost, kakršna bi nastala ob upoštevanju razmerij, nastalih na podlagi gospodarskih (ekonomskih) dogodkov."

14. Predlagatelj navaja, da sta v konkretnem primeru, na katerega se nanaša prekinjeni revizijski postopek, dva družbenika (fizični osebi) družbe RMV HOLDING odsvojila svoja poslovna deleža povezani družbi. Družbenika – torej prodajalca – naj bi bila stoodstotna lastnika povezane družbe, ki je pridobila poslovna deleža. V pogodbi o prodaji poslovnih deležev naj bi bila dogovorjena kupnina, ki naj bi jo povezana družba morala plačati prodajalcema s periodičnimi nakazili. Od celotnega zneska kupnine naj bi bil plačan manjši del, pri čemer naj bi povezana družba za ta del prejela sredstva od družbe RMV HOLDING kot posojilo. Vir za to nakazilo pri družbi RMV HOLDING naj bi bilo posojilo, ki naj bi ga prejela od tretje, odvisne družbe. Za preostali znesek kupnine naj bi bilo izvedenih več verižnih pobotov medsebojnih terjatev in obveznosti. Na podlagi pobotov naj bi bila prodajalca prosta obveznosti iz naslova posojil. Družba RMV HOLDING naj bi svojo obveznost iz naslova izplačila dobička namesto s prodajalcema

---

<sup>1</sup> Točka 3 obrazložitve zahteve za oceno ustavnosti. Glej tudi sklep Vrhovnega sodišča št. X DoR 158/2019 z dne 4. 12. 2019, ki ga je predložila družba RMV HOLDING in se nanaša na odločitev o dopustitvi revizije. V 6. točki obrazložitve tega sklepa je navedeno: "[Družba RMV HOLDING] predlog za dopustitev revizije utemeljuje z vprašanjem, ki se nanaša na javnopravno davčno obligacijsko razmerje, in sicer, ali je davčna terjatev, ki bi ob odsotnosti davčne zlorabe sicer morala biti poplačana, lahko že predhodno delno izpolnjena s strani druge osebe, kar bi moral davčni organ upoštevati. [Družba RMV HOLDING] tako zatrjuje, da je država kot upnica dobila z obdavčitvijo ekonomsko istih sredstev (kupnine) s strani [...] fizičnih oseb poplačan vsaj del terjatve, ki jo je ugotovila in naložila v plačilo v tem postopku [družbi RMV HOLDING]. S tem pa se odpira vprašanje, ali je res [država] kot upnica tudi v primeru davčne zlorabe (v smislu četrtega odstavka 74. člena Zakona o davčnem postopku) lahko ekonomsko in obligacijsko zainteresirana zgolj za poplačilo manjkajočega dela davčnega dolga, ali pa – in na kakšen način – je treba upoštevati davčno-pravni vidik, po katerem gre pri naložitvi različnih davčnih obveznosti, ki so bile sicer v dejanskem smislu vse del ugotovljene davčne zlorabe, lahko za medsebojno ločena javnopravna razmerja. Iz tega pa izhaja tudi nadaljnje vprašanje, ali lahko vse naložene davčne obveznosti v takem primeru presegajo določeno skupno mejo obdavčitve določenega vira sredstev in kako to v davčnih postopkih ustrezno upoštevati."

pobotala s povezano družbo, ki je pridobila poslovna deleža. Predlagatelj navaja, da sta prodajalca odsvojitve poslovnih deležev napovedala pri FURS, ki jima je v skladu z njuno davčno napovedjo odmerila davek od dobička iz kapitala od odsvojitve poslovnih deležev po 15-odstotni davčni stopnji. Tako odmerjeni davek sta prodajalca tudi plačala. Naknadno pa naj bi FURS začela postopek davčnega inšpekcijskega nadzora pri družbi RMV HOLDING. FURS naj bi opisane transakcije opredelila kot davčno zlorabo, ker prodajalca s prodajo poslovnih deležev naj ne bi dosegla nobenega gospodarskega cilja. Tudi po odsvojitvi poslovnih deležev naj bi obdržala dotedanja upravičenja v družbi RMV HOLDING, ker naj bi ostala njena posredna lastnika. Omogočen naj bi bil položaj, ko naj bi bilo izplačilo dividend s strani družbe RMV HOLDING formalno opravljeno povezani družbi, dejansko pa naj bi šlo za izplačilo dividend prodajalcema. Vsa izplačana sredstva prodajalcema naj bi zato FURS opredelila kot izplačilo dobička in obdavčila kot dividende. V skladu s tem naj bi FURS ta davek odmerila in naložila v plačilo družbi RMV HOLDING kot izplačevalki dohodka, in sicer po 20-odstotni davčni stopnji, skupaj s pripadajočimi obrestmi. Davčno osnovo naj bi pomenil znesek, ki naj bi bil utemeljen na ugotovitvi davčne zlorabe in neobdavčenega izplačila dobička ter naj bi ustrezal višini kupnine po pogodbi o prodaji poslovnih deležev.

15. Predlagatelj trdi, da v četrtem odstavku 74. člena ZDavP-2, prav tako pa tudi v celotnem ZDavP-2, ni (jasno) opredeljeno, kakšne so posledice ugotovljenega nedovoljenega davčnega izogibanja za predhodna dejanja davčnih zavezancev oziroma upravne akte, ki so jih izdali davčni organi. Konkretno je mogoče razumeti, da predlagatelj v svoji trditveni podlagi, ki jo veže na zgoraj povzeti konkretni primer, izhaja iz stališča, da na podlagi ZDavP-2 ni mogoče ugotoviti, kako naj se v davčnem inšpekcijskem nadzoru pri plačniku davka upošteva morebitna predhodna odločitev davčnega organa, ki se nanaša na davčnega zavezanca glede istega gospodarskega (ekonomskega) dogodka in v zvezi s katero je davčni zavezanec že plačal določen davek. Predlagatelj razlaga, da pri nalaganju davčnih bremen ne more stopiti na polje zakonodajalca in s svojo presojo nadomeščati, kar bi moral jasno in pomensko določljivo urediti zakon, ter da v konkretnem primeru iz obstoječe ureditve ni jasno razvidna nobena od rešitev, ki se nakazujejo iz razlag strank revizijskega postopka oziroma Upravnega sodišča.

16. Ustavno sodišče pojasnjuje, da je sledilo (splošnemu) stališču predlagatelja, ki je po razumevanju Ustavnega sodišča v bistvu v tem, da je treba v zvezi z davčnim inšpekcijskim nadzorom, ki se nanaša na plačnika davka, upoštevati navedeno morebitno predhodno odločitev davčnega organa, ki se nanaša na davčnega zavezanca glede istega gospodarskega (ekonomskega) dogodka, ob upoštevanju, kdo je od ugotovljenega nedovoljenega davčnega izogibanja pridobil davčno korist v ekonomskem smislu. Predlagatelj se med drugim sklicuje na načelo davčne pravičnosti, ki po ustaljeni ustavnosodni presoji izhaja iz načela enakosti pred zakonom

(drugi odstavek 14. člena Ustave).<sup>2</sup> Proti temu stališču, ki mu dejansko ne nasprotuje niti Državni zbor v svojem odgovoru,<sup>3</sup> torej v obravnavani zadevi v bistvu niti ni sporno, tudi sicer ni najti ustavnopravnih pomislekov. Prav tako pa je pri tem pomembno tudi stališče predlagatelja, da nihče ne bi smel imeti koristi od zlorabe predpisov, in upoštevati je treba, da je Vrhovno sodišče glede na njegov ustavnopravni položaj najvišjega sodišča v državi (prvi odstavek 127. člena Ustave) pristojno razlagati zakonsko pravo.

17. Iz navedb predlagatelja torej izhaja, da mora revizijsko presojo opreti ne le na četrti odstavek 74. člena ZDavP-2, temveč na ZDavP-2 kot celoto. V skladu s prvim odstavkom 2. člena ZDavP-2 davčni organ postopa po tem zakonu, kadar odloča o obveznostih in pravicah posameznikov, pravnih oseb in drugih strank v postopku pobiranja davkov (davčnem postopku). Četrti odstavek 74. člena ZDavP-2 je splošna določba, ki se nanaša na ugotovitveni postopek; takšen je tudi naslov III. poglavja ZDavP-2, v katero je umeščena. Določba ureja ugotavljanje dejstev v davčnih postopkih. Pravne (in dejanske) posledice njene uporabe so v pomembni meri odvisne od konkretnega primera in upoštevnosti tudi drugih določb ZDavP-2, ki jih je treba upoštevati pri pobiranju davkov. Teh posledic ni mogoče vnaprej zamejiti zgolj na posamezno določbo ZDavP-2. Ustavno sodišče je torej upoštevalo, da je pravna podlaga za odločanje predlagatelja v prekinjenem postopku ZDavP-2. Glede na navedeno so procesne predpostavke za odločanje o zahtevi za oceno ustavnosti izpolnjene.

18. Ustavno sodišče poudarja, da je v luči pogojev iz 156. člena Ustave opravilo presojo izpodbijane ureditve v zgoraj pojasnenih okvirih konkretnega primera, na katerega se nanašajo razlogi, s katerimi predlagatelj utemeljuje zahtevo za oceno ustavnosti.

---

<sup>2</sup> Ustavno sodišče je v 46. točki obrazložitve odločbe št. U-I-313/13 z dne 21. 3. 2014 (Uradni list RS, št. 22/14, in OdlUS XX, 22) navedlo, da mora načelo davčne pravičnosti zagotavljati, da bo enakomernost v davčni obremenitvi v resnici učinkovala v vsakem posamičnem primeru odmere davka. To pomeni, da mora ureditev določenega davka omogočati pravno in dejansko enako obravnavo davčnih zavezancev. Stremeti mora zato k dosledni izpeljavi zakonodajalčeve davčne odločitve in jo omogočati. Princip doslednosti, ki naj zagotovi enakost dejanskega učinka davčne obremenitve, je zato bistveni sestavni del davčne enakosti. Zakonska pravila morajo zagotavljati uresničitev enakosti v zakonu v posamičnem primeru odmere davka.

<sup>3</sup> Državni zbor se sklicuje na odločbe Ustavnega sodišča št. U-I-299/96, št. U-I-72/00 in št. U-I-91/98. Na kratko povzema stališča iz teh odločb, v katerih je Ustavno sodišče presodilo, da v posamezni zadevi ni šlo za ustavno nedopustno dvojno oziroma večkratno obdavčitev, v zadnje navedeni odločbi pa je opredelilo stopnjo ustavno dopustne skupne davčne obremenitve. Vendar Državni zbor v obravnavani zadevi jasno dopušča razlago, ki izhaja iz stališča predlagatelja (upoštevanje predhodne odločitve davčnega organa), saj denimo omenja možnost plačila davka s strani druge osebe, ki ni zavezanec za davek, in vračilo oziroma preknjižbo davka.



Presoja je torej opravilo z vidika položaja, ki izhaja iz primera, v katerem mora odločiti predlagatelj (15. točka obrazložitve te odločbe).

19. Po začetku postopka pred Ustavnim sodiščem je bil sprejet Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 163/22 – v nadaljevanju ZDavP-2N), ki je začel veljati 28. 12. 2022. Vendar ker ZDavP-2N ni spremenil izpodbijane ureditve, zaradi česar nima vpliva na presojo v obravnavani zadevi, je Ustavno sodišče štelo, da predlagatelj izpodbija zdaj veljavno ureditev, vključno s spremembami in dopolnitvami v skladu z ZDavP-2N.

## B. – II.

20. Predlagatelj zatrjuje, da ZDavP-2 vsebuje protiustavno pravno praznino (2. člen Ustave), ker zakonodajalec ni ustavnoskladno oziroma jasno in določno uredil (javnopравниh) posledic ugotovljenega nedovoljenega davčnega izogibanja. V zvezi s tem meni, da mora zakonodajalec za varstvo ustavnih oziroma človekovih pravic pa tudi za varstvo javnega interesa urediti preprečevanje davčnih zlorab tako, da je zadoščeno zahtevam načela zakonitosti davčnih predpisov. Glede na vsebino predlagateljevih navedb je Ustavno sodišče opravilo presojo ZDavP-2 z vidika 147. člena Ustave.

21. Nedovoljeno davčno izogibanje pomeni pravne posle, s katerimi se stranke izognejo zakonsko predvideni davčni posledici. Končni učinek tovrstnih poslov je nezakonit, ker davčnemu zavezancu z uporabo drugega predpisa zagotovi neupravičeno korist ali mu omogoči izognitev davčnemu predpisu, ki je v nasprotju z namenom tega predpisa.<sup>4</sup> Pravne posledice nedovoljenega davčnega izogibanja so različne, zato mora davčni organ izvesti določeno oceno ekonomskih in predvsem pravnih posledic sklenjenega pravnega posla ter ugotoviti, kateri pravni posel, ki bi v konkretnih okoliščinah pomenil poslovnim dogodkom primeren način poslovanja, bi sklenile razumne osebe in kakšna bi bila davčna obveznost v takem primeru.<sup>5</sup> Nedovoljeno davčno izogibanje je treba ločiti od t. i. dovoljene davčne optimizacije, kar je v praksi lahko zelo težavno.<sup>6</sup> V slovenskem pravnem redu prepoved davčnega izogibanja na splošno<sup>7</sup> izhaja iz četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2. Ta določba

---

<sup>4</sup> Glej A. Dolinšek, Problematika nedovoljenega izogibanja in zlorab na področju davčnega prava, v: P. Kovač (ur.), Davčno pravo med teorijo in prakso s komentarjem 70.–90. člena ZDavP-2, Uradni list Republike Slovenije, Ljubljana 2021, str. 171.

<sup>5</sup> Prav tam, str. 172.

<sup>6</sup> Prav tam, str. 173 in nasl. Glej tudi J. Podlipnik, Ugotovitveni postopek v davčnih zadevah, v: P. Kovač (ur.), Davčno pravo med teorijo in prakso s komentarjem 70.–90. člena ZDavP-2, Uradni list Republike Slovenije, Ljubljana 2021, str. 368 in nasl.

<sup>7</sup> Na primer, na področju davka od dohodkov pravnih oseb tovrstno prepoved določa 2.a člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09,

pomeni izpeljavo načela materialne resnice v davčnih zadevah iz drugega odstavka 5. člena ZDavP-2,<sup>8</sup> možno pa jo je uporabiti le v škodo zavezancu za davek.<sup>9</sup> Določbe, ki so podlaga za spregled pravnih poslov, ki pomenijo nedovoljeno davčno izogibanje, lahko opredelimo z enotnim izrazom "splošno pravilo o prepovedi nedovoljenega izogibanja" (angl. *General Anti-Avoidance Rule* ali *General Anti-Abuse Rule* – GAAR). To splošno pravilo naj ne bi bilo le procesna določba, temveč naj bi merilo na vzpostavitev drugačne (višje) davčne obveznosti.<sup>10</sup> Pomen posledic ugotovljenega davčnega izogibanja je torej zelo pomemben za uporabo tega instituta v praksi. Kot že ime pove, je treba namreč splošno pravilo operacionalizirati v praksi, to je v konkretnih primerih. Učinek pravila mora imeti določene konkretne posledice na zavezance za davek, pri katerih je ugotovljeno nedovoljeno davčno izogibanje.

22. Na ravni prava Evropske unije (v nadaljevanju EU) je zlasti pomembna presoja Sodišča Evropske unije (v nadaljevanju SEU) v sodbi *Halifax in drugi*, C-255/02, z dne 21. 2. 2006. V tej sodbi je SEU izhajalo iz predhodnih stališč, da se v skladu z ustaljeno prakso SEU ni mogoče sklicevati na pravo EU z namenom goljufije ali zlorabe ter da uporabe prava EU ni mogoče razširiti tako, da bi zajemala zlorabe gospodarskih subjektov oziroma transakcije, ki se ne izvedejo v okviru normalnih komercialnih transakcij, ampak samo z namenom z zlorabo pridobiti ugodnosti.<sup>11</sup> To je SEU poimenovalo kot načelo prepovedi zlorabe.<sup>12</sup> SEU je tudi poudarilo pomen boja proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in možnim zlorabam, obenem pa tudi, da mora biti zakonodaja kljub temu jasna in njena uporaba predvidljiva za vse, na katere se nanaša. Zahteva pravne varnosti naj bi se uveljavljala s posebno strogostjo, kadar gre za predpise, ki sprožijo finančne posledice, da bi se prizadetim omogočilo prepoznati obseg naloženih obveznosti.<sup>13</sup>

23. Ustava v 147. členu določa, da država z zakonom predpisuje davke, carine in druge dajatve. Po ustaljeni ustavnosodni presoji Ustava s to določbo ureja načelo zakonitosti na davčnem področju, iz določbe pa izhajata dve zahtevi: zahteva, da je predpisovanje davkov pristojnost zakonodajalca, ki jih sme določiti samo z zakonom, in zahteva, da mora biti že iz zakona razvidno in predvidljivo, kaj država zahteva od davčnega zavezanca. Člen 147 Ustave torej na davčnopravnem področju združuje splošno zahtevo po urejanju pravic in dolžnosti z zakonom, ki izhaja iz 87. člena Ustave, ter zahtevo po jasnosti in pomenski določljivosti zakonov, ki izhaja iz načela pravne države

---

43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, 68/16, 69/17, 79/18, 66/19 in 172/21–ZDDPO-2). Glej A. Dolinšek, nav. delo, str. 180–181.

<sup>8</sup> J. Podlipnik, nav. delo, str. 351.

<sup>9</sup> Prav tam, str. 373.

<sup>10</sup> A. Dolinšek, nav. delo, str. 176–177.

<sup>11</sup> Sodba SEU v zadevi *Halifax in drugi*, 68. in 69. točka obrazložitve.

<sup>12</sup> Prav tam, 70. točka obrazložitve.

<sup>13</sup> Prav tam, 71. in 72. točka obrazložitve.

(2. člen Ustave).<sup>14</sup> Zakonske norme morajo biti jasne, razumljive in nedvoumne. Navedeno velja za vse predpise, zlasti pa je to pomembno pri predpisih, ki vsebujejo pravne norme, ki določajo pravice ali dolžnosti širokega kroga pravnih subjektov. Zahteva po jasnosti in pomenski določljivosti pa ne pomeni, da morajo biti predpisi taki, da jih ne bi bilo treba razlagati. Uporaba predpisov vedno pomeni njihovo razlago in tako kot vsi ostali predpisi so tudi zakoni predmet razlage. Z vidika pravne varnosti, ki je eno od načel pravne države, postane predpis sporen takrat, kadar s pomočjo pravil o razlagi pravnih norm ne moremo priti do njegove jasne vsebine.<sup>15</sup>

24. Ustavno sodišče je že poudarilo, da za področje javnih dajatev veljajo vse zahteve za jasnost in pomensko določljivost predpisov iz 2. člena Ustave, obenem pa je treba upoštevati še nekatera specifična merila prav za navedeno področje.<sup>16</sup> Zaupanje zavezancev za davek v davčni sistem sloni na transparentnosti, izračunljivosti in predvidljivosti obdavčevanja.<sup>17</sup> Treba je upoštevati, da je določene kriterije, s katerimi ustavnosodna presoja polni vsebino 147. člena Ustave, mogoče uporabiti tudi za določitev zahtev načela jasnosti in pomenske določljivosti iz 2. člena Ustave. Zato tudi 2. člen Ustave zahteva, da mora biti iz zakona razvidno in predvidljivo, kaj država zahteva od davkoplachevalca.<sup>18</sup> Davčnim zavezancem mora biti zagotovljena – kolikor je to realistično mogoče – gotovost davčnih posledic načrtovanih transakcij. Le tako je mogoče razumno načrtovanje podjetniških aktivnosti. Mednarodni denarni sklad in Organizacija za gospodarsko sodelovanje in razvoj sta v skupnem poročilu<sup>19</sup> poudarila pomen gotovosti (*certainty*) v davčnih zadevah, čeprav sta priznala, da jo je v absolutnem smislu nemogoče doseči. Za doseganje razumne stopnje davčne gotovosti naj bi bila kritičnega pomena kvaliteta davčnih zakonov. Nejasni, presplošni ali slabo redigirani zakoni naj bi bili običajen vir negotovosti.<sup>20</sup> Mogoče je sprejeti sklep, da je

---

<sup>14</sup> Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-313/13, 42. točka obrazložitve, in št. U-I-262/19 z dne 6. 4. 2023 (Uradni list RS, št. 54/23), 29. točka obrazložitve. Glej tudi K. Tipke in J. Lang, *Steuerverrecht*, 21. völligüberarbeitete Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 2013, str. 118: "Načelo zakonitosti obdavčitve se konkretizira z zapovedjo jasnosti in določnosti norm."

<sup>15</sup> Odločbi Ustavnega sodišča št. U-I-64/97 z dne 7. 5. 1998 (Uradni list RS, št. 39/98, in OdlUS VII, 78), 10. točka obrazložitve, in št. U-I-32/02 z dne 10. 7. 2003 (Uradni list RS, št. 73/03, in OdlUS XII, 71), 10. in 11. točka obrazložitve.

<sup>16</sup> Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-49/17, U-I-98/17 z dne 28. 3. 2019 (Uradni list RS, št. 30/19, in OdlUS XXIV, 2), 19. točka obrazložitve.

<sup>17</sup> Primerjaj z B. Tičar, *Uvod v korporacijsko davčno pravo*, Inštitut za javno upravo pri Pravni fakulteti v Ljubljani, Ljubljana 2001, str. 58 in 61.

<sup>18</sup> Odločba Ustavnega sodišča št. U-I-9/98 z dne 16. 4. 1998 (Uradni list RS, št. 39/98, in OdlUS VII, 74), 11. točka obrazložitve.

<sup>19</sup> Tax Certainty, IMF/OECD Report for the G20 Finance Ministers, marec 2017, dostopno na: <<https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-report-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-march-2017.pdf>> (25. 5. 2023).

<sup>20</sup> Prav tam, str. 11 in 19–20.

ustavna zahteva po jasnosti in pomenski določljivosti predpisov še posebej poudarjena na davčnem področju in da velja za vse zavezance za davek.

25. Za presojo obravnavane zadeve je treba v izhodišču pojasniti, da so v skladu s prvim odstavkom 12. člena ZDavP-2 zavezanci za davek davčni zavezanci, plačniki davka za račun enega ali več davčnih zavezancev in osebe, ki so v postopku davčne izvršbe v skladu z ZDavP-2 dolžne plačati davek. Davčni zavezanec je oseba, katere dohodek, premoženje ali pravni posli so neposredno predmet obdavčitve.<sup>21</sup> Plačnik davka je oseba, ki je zavezana za izračunavanje ali plačevanje davka oziroma odtegotvanje davka od davčnih zavezancev in ki ta davek prenese prejemniku davka (na primer državnemu proračunu). Plačnik davka je lahko tudi druga oseba, ki je v skladu z zakonom o obdavčenju dolžna plačati davek.<sup>22</sup>

26. Obveznosti plačnika davka ureja ZDavP-2 v 59. členu. V skladu s prvim odstavkom 59. člena ZDavP-2 je plačnik davka dolžan za davčnega zavezanca izračunati, odtegniti in plačati davčni odtegljaj od dohodkov, od katerih se v skladu s tem zakonom ali zakonom o obdavčenju izračunava, odteguje in plačuje davčni odtegljaj. Prvi stavek četrtega odstavka 59. člena ZDavP-2 določa, da če davčni organ ugotovi, da plačnik davka davčnega odtegljaja ni odtegnil in plačal ali ga ni odtegnil in plačal pravilno, davčni odtegljaj v delu, ki ni bil odtegnjen, s pripadajočimi dajatvami, bremeni plačnika davka.

27. Odločbo o odmeri davka (odmerno odločbo) izda davčni organ praviloma na podlagi davčne napovedi davčnega zavezanca ali v postopku davčnega nadzora.<sup>23</sup> Upoštevanje predlagateljeve navedbe je pomembno, da gre v bistvenem torej za dva različna in v načelu ločena davčna postopka. Ustavno sodišče je, sklicujoč se na ureditev v ZDavP-2, v odločbi št. Up-785/15, Up-788/15 z dne 27. 10. 2016 (Uradni list RS, št. 74/16) že pojasnilo,<sup>24</sup> da so posebne vrste davčnih postopkov, ki jih davčni organ začne po uradni dolžnosti, postopki davčnega nadzora. Ti obsegajo nadzor nad izvajanjem oziroma upoštevanjem zakonov o obdavčenju in ZDavP-2.<sup>25</sup> Med postopki davčnega nadzora je najbolj obsežen postopek davčnega inšpekcijskega nadzora, ki obsega nadzor dveh ali več področij poslovanja oziroma nadzor enega ali več davkov za eno ali več obdobj.<sup>26</sup> Davčni nadzor se opravlja tako v korist kot v breme zavezancev za davek.<sup>27</sup> Davčni nadzor pri davčnih zavezancih se opravlja, kadar davčni zavezanci sami

---

<sup>21</sup> Tretji odstavek 12. člena ZDavP-2.

<sup>22</sup> Četrty odstavek 12. člena ZDavP-2.

<sup>23</sup> Drugi odstavek 65. člena ZDavP-2.

<sup>24</sup> Odločba Ustavnega sodišča št. Up-785/15, Up-788/15, 10. točka obrazložitve.

<sup>25</sup> Prvi odstavek 127. člena ZDavP-2.

<sup>26</sup> Drugi odstavek 127. člena v zvezi s prvim odstavkom 132. člena ZDavP-2.

<sup>27</sup> Prvi odstavek 128. člena ZDavP-2.

izračunajo davek, ki ga morajo plačati.<sup>28</sup> Davčni nadzor pri plačnikih davka se opravlja, kadar davek izračunajo plačniki davka prek obračuna davka<sup>29</sup> za račun davčnih zavezancev.<sup>30</sup> Postopki davčnega nadzora pa se ne izvajajo, kadar davek izračuna sam davčni organ v odločbi o odmeri davka na podlagi davčne napovedi, saj ima davčni organ že v ugotovitvenem postopku pred izdajo odločbe možnost preveriti izvajanje oziroma upoštevanje zakonov o obdavčenju in ZDavP-2. Ker torej davčni organ postopka davčnega inšpekcijskega nadzora ne vodi zoper davčne zavezance glede tistih vrst davka in obdobja obdavčenja, glede katerih je že bila izdana odločba o odmeri davka, ti davčni zavezanci v tovrstnih primerih niso stranke v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora.<sup>31</sup>

28. Tudi v konkretnem primeru je po navedbah predlagatelja prišlo do položaja, ko je FURS izvedla davčni inšpekcijski nadzor nad družbo RMV HOLDING kot plačnico davka in v tem postopku ugotovila nedovoljeno davčno izogibanje v smislu četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2. Na tej podlagi je FURS družbi RMV HOLDING naložila v plačilo davek. V zvezi z isto transakcijo je bil že plačan določen davek na podlagi davčne napovedi davčnih zavezancev. Najprej sta prodajalca (fizični osebi) plačala davek (dohodnino) od dobička iz kapitala.<sup>32</sup> FURS je odmerila davek na podlagi napovedi prodajalcev kot davčnih zavezancev.<sup>33</sup> Nato je družba RMV HOLDING kot plačnica davka na podlagi odločitve FURS plačala davek (dohodnino) od dividend.<sup>34</sup> Plačilo dohodnine od dividend je možno opraviti na podlagi davčnega obračuna z davčnim odtegljajem, kar je zavezan opraviti plačnik davka.<sup>35</sup>

29. Iz te obrazložitve že izhaja, da sta po ZDavP-2 davčna postopka na podlagi davčne napovedi davčnega zavezanca in na podlagi davčnega inšpekcijskega nadzora pri

---

<sup>28</sup> Če ni z ZDavP-2 ali zakonom o obdavčenju drugače določeno, davčni zavezanec sam izračuna davek, ki ga mora plačati, na podlagi ugotovljene davčne osnove, davčnih olajšav in stopenj (prvi odstavek 49. člena ZDavP-2).

<sup>29</sup> V skladu s četrtem odstavkom 49. člena ZDavP-2 obračun davka zajema davčni obračun, obračun davčnega odtegljaja in obračun prispevkov za socialno varnost.

<sup>30</sup> Obveznost za izračun davka se sme z ZDavP-2 ali zakonom o obdavčenju prenesti na davčni organ ali na plačnika davka (drugi odstavek 49. člena ZDavP-2).

<sup>31</sup> Primerjaj tudi 133. člen ZDavP-2, ki ureja časovno obdobje davčnega inšpekcijskega nadzora. Drugi in tretji odstavek 133. člena ZDavP-2 govorita le o pravnih osebah in o fizičnih osebah, ki opravljajo neodvisno samostojno dejavnost. Vsi navedeni zavezanci za davek davke izračunavajo sami na podlagi ugotovljene davčne osnove, davčnih olajšav in stopenj (prvi odstavek 49. člena ZDavP-2).

<sup>32</sup> Člen 92 in nasl. Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 24/12, 30/12, 75/12, 94/12, 96/13, 50/14, 23/15, 55/15, 63/16, 69/17, 21/19, 28/19, 66/19, 39/22 in 158/22 – v nadaljevanju ZDoh-2).

<sup>33</sup> Drugi in tretji odstavek 135. člena ZDavP-2.

<sup>34</sup> Člena 90 in 91 ZDoh-2.

<sup>35</sup> Drugi in tretji odstavek 134. člena ZDavP-2.

plačniku davka formalno ločena. Tudi stranki teh postopkov sta različni. V enem postopku je stranka davčni zavezanec, v drugem plačnik davka. Predlagatelj tudi poudarja, da je nujni del preprečevanja nedovoljenega davčnega izogibanja v tem, da davčni organ ugotovi in jasno opredeli, kateri davčni obveznosti se je želel izogniti zavezanec. Vse to pa prepričljivo utemeljuje potrebo po jasni in določni ureditvi navedenih posledic.

30. Predlagatelj razlaga, da sta v konkretnem primeru, na katerega se nanaša postopek, ki ga je prekinil, fizični osebi pridobili davčno korist v ekonomskem smislu, ker jima je bil izplačan neobdavčeni (bruto) znesek namesto neto plačilo. Zato naj bi bilo logično in v skladu s 14. členom Ustave, če bi ti osebi tudi nosili finančno breme tako, da bi se jima navedena korist odzela, kar pa bi bilo treba zakonsko urediti. Po mnenju predlagatelja tudi ni zakonske podlage za to, da bi se plačilo dohodnine od istih sredstev fizičnih oseb, ki sta prejemnici davčne koristi od nedovoljenega davčnega izogibanja, štelo kot izpolnitev obveznosti družbe RMV HOLDING iz naslova davčnega odtegljaja davka od dividend. Ena od možnih zakonskih ureditev naj bi bila (še) ta, da bi bili v primeru ugotovljenega nedovoljenega davčnega izogibanja za nastalo davčno terjatev (oškodovanje državnega proračuna) odgovorni vsi, ki so sodelovali pri nedovoljenem davčnem izogibanju. Posledično bi lahko davčni organ (najprej) terjal plačilo zakonite davčne obveznosti od tistega, ki se je s takim dejanjem okoristil (npr. prejel neobdavčena ali premalo obdavčena sredstva), pa tudi od vseh ostalih subjektov, ki so vedeli ali bi morali vedeti, da sodelujejo pri nedovoljenem davčnem izogibanju.

31. Vlada navaja, da lahko pritrdi predlagatelju glede tega, da je zakonska ureditev obdavčitve na podlagi četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2 pomanjkljiva, kadar posledice odločitve davčnega organa za prej vzpostavljena davčnoppravna razmerja niso urejene oziroma jih ni mogoče učinkovito urediti z instituti veljavne davčne zakonodaje, to je s pravnimi sredstvi ali z vračilom davka.

32. Državni zbor po drugi strani navaja, da če oseba zmotno meni, da je davčni zavezanec, in vloži davčno napoved ter ji je na tej podlagi naloženo plačilo davka, potem je ta oseba upravičena do vrnitve preveč oziroma zmotno plačanega davka. Po pojasnilih Državnega zbora je možno, da plačilo davka prevzame druga oseba, tudi če ni zavezanka za davek, pri čemer gre za plačilo točno določene davčne obveznosti za točno določenega davčnega zavezanca. Morebitno tovrstno plačilo naj bi bilo v rokah te druge osebe. Upoštevati naj bi bilo tudi treba, da lahko pri plačilu davka pride do napak, in v takšnih primerih naj bi se lahko zahtevalo vračilo ali preknjižba plačila. Oseba, ki je plačala davek, ker se je štela za davčnega zavezanca, naj bi lahko dosegla oboje. V tem primeru naj bi bilo treba podati ustrezen zahtevek v novem, samostojnem postopku.

33. Družba RMV HOLDING med drugim meni, da bi lahko FURS pri odmeri davčne obveznosti glede na dejanske ekonomske dogodke (izplačilo dividend) upoštevala že plačano dohodnino, konkretno torej dohodnino, ki sta jo (ista) davčna zavezanca že

plačala. Poudarja, da je v konkretnem primeru le posrednica med davčnima zavezancema in državo, ker z davčnim odtegljajem zgolj izpolnjuje tuji davčni dolg.

34. Ustavno sodišče ugotavlja, da ZDavP-2 ne vsebuje vseh prvin, ki bi morale biti jasno določene glede na zahteve iz 147. člena Ustave. ZDavP-2 ne daje jasnega in konkretnega odgovora na vprašanje, kako naj se v okviru davčnega inšpekcijskega nadzora pri plačniku davka upošteva morebitna odločitev davčnega organa, ki je že izvršena (davek je že plačan) in se nanaša na davčnega zavezanca v zvezi z istim gospodarskim (ekonomskim) dogodkom. Bistveno je, da bi moralo biti to vprašanje jasno in celovito razrešeno že na zakonski ravni. V ZDavP-2 razen splošne določbe četrtega odstavka 74. člena ni posebnih postopkovnih določb, ki bi bile prilagojene navedenemu položaju, ko davčni organ v davčnem inšpekcijskem postopku določen pravni posel oziroma gospodarski (ekonomski) dogodek pravno opredeli drugače, kot ga je že opredelil v drugem davčnem postopku, kar nato vpliva na drugačno (konkretno višjo) obdavčitev. Tudi če bi davčni organ lahko po uradni dolžnosti začel obnovo postopka po 89. členu ZDavP-2,<sup>36</sup> kar je tudi sicer podvrženo zakonskim omejitvam za uporabo tega pravnega sredstva, v ZDavP-2 ni določeno, katera pravila ZDavP-2 bi bilo treba uporabiti v obnovljenem postopku v luči ugotovljenega nedovoljenega davčnega izogibanja in kakšne bi bile pri tem posledice za davčnopравни položaj davčnega zavezanca in plačnika davka, ob tem, ko sta bila izvedena dva ločena davčna postopka, kot je bilo že navedeno. Smiselno enako velja tudi glede možnosti vračila davka.<sup>37</sup> Katere posledice naj bi bile predvidene v primeru nedovoljenega davčnega izogibanja, ugotovljenega v davčnem inšpekcijskem postopku pri plačniku davka, glede na pretekle odločitve, ki so se nanašale na davčnega zavezanca, ni razvidno niti iz obrazložitve Predloga zakona o davčnem postopku (ZDavP-2), št. 00712-40/2006/21 z dne 14. 9. 2006 (EVA: 2006-1611-0024).

35. ZDavP-2 v tretjem odstavku 2. člena določa, da se za vprašanja davčnega postopka, ki niso urejena z mednarodno pogodbo, ki obvezuje Republiko Slovenijo, z

---

<sup>36</sup> Prvi odstavek 89. člena ZDavP-2 določa: "Če davčni organ izve za nova dejstva ali najde ali pridobi možnost uporabiti nove dokaze, ki bi mogli sami zase ali v zvezi z že izvedenimi in uporabljenimi dokazi pripeljati do drugačne odločbe, če bi bila ta dejstva oziroma dokazi navedeni ali uporabljeni v prejšnjem postopku, lahko začne obnovo postopka iz tega razloga po uradni dolžnosti v šestih mesecih od dneva, ko je mogel navesti nova dejstva oziroma uporabiti nove dokaze. Po preteku petih let od vročitve odločbe zavezancu za davek se obnova po uradni dolžnosti ne more začeti." Peti odstavek navedenega člena pa še določa: "Če se pri davčnem nadzoru ugotovijo dejstva in dokazi, ki so pomembni za obdavčenje na podlagi obnove postopka oziroma v drugih postopkih, se ta dejstva posredujejo davčnemu organu. Šteje se, da je davčni organ izvedel za nova dejstva na dan sestave zapisnika."

<sup>37</sup> Glej na primer 97. člen ZDavP-2, ki v prvem odstavku določa: "Če je z odločbo ali v zvezi s predloženim davčnim obračunom ugotovljeno preplačilo davka, se preveč plačani znesek, ki presega 10 eurov, vrne po uradni dolžnosti v 30 dneh od dneva vročitve odločbe oziroma od dneva predložitve davčnega obračuna."

zakonom o obdavčenju, z ZDavP-2, zakonom, ki ureja finančno upravo, ali zakonom, ki ureja inšpekcijski nadzor, uporablja zakon, ki ureja splošni upravni postopek, to je Zakon o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS, št. 24/06 – uradno prečiščeno besedilo, 126/07, 65/08, 8/10 in 82/13 – v nadaljevanju ZUP). Na to določbo se (sicer pavšalno) sklicuje tudi Državni zbor. Vendar da bi navedeni predpisi urejali posledice ugotovljenega davčnega izogibanja, kot jih navaja predlagatelj, ni mogoče ugotoviti. Splošni instituti in (izredna) pravna sredstva upravnega postopka, ki jih določa ZUP, ne morejo razreševati relativno kompleksnega vprašanja, ki ga sproža predlagatelj in ki zadeva upoštevanje več odločitev davčnega organa v različnih davčnih postopkih.

36. Za presojo v obravnavani zadevi niso upoštevni morebitni civilnopravni instituti, s katerimi bi bilo denimo mogoče preprečiti, da bi posameznik (fizična ali pravna oseba) pridobil ali obdržal korist zaradi nedovoljenega davčnega izogibanja. Razmerje med davčnim zavezancem in plačnikom davka je namreč civilnopravno razmerje, v katero davčni organ ni neposredno vključen, saj ne gre za razmerje med javno oblastjo in posameznikom. Vprašanje posledic obravnavanega nedovoljenega davčnega izogibanja zadeva javnopravno področje. Drugi stavek četrtega odstavka 59. člena ZDavP-2 sicer določa, da če davčni organ ugotovi, da plačnik davka davčnega odtegljaja ni odtegnil in plačal ali ga ni odtegnil in plačal pravilno, davčni odtegljaj v delu, ki ni bil odtegnjen, s pripadajočimi dajatvami, bremeni plačnika davka, pri čemer ima ta pravico izterjati tako plačani znesek od davčnega zavezanca, ki mu je bil izplačan dohodek, od katerega davčni odtegljaj ni bil odtegnjen. Toda uporaba te določbe je vendarle podvržena civilnopravnim pravilom oziroma je v pomembnem delu odvisna predvsem od ravnanja (in presoje) plačnika davka. Možnost, ki izhaja iz te določbe, izhaja že iz splošnih pravil. Poleg tega navedena določba v celoti ne razrešuje položaja, ko je celotni davek naložen plačniku davka, davčni zavezanec pa je glede istega gospodarskega (ekonomskega) dogodka že plačal določen davek v ločenem postopku.

37. Glede na vse navedeno je očitno, da zavezanci za davek ne morejo predvideti, katere javnopravne posledice jih lahko doletijo v primeru ugotovljenega nedovoljenega davčnega izogibanja oziroma kakšna pooblastila imajo pri tem pristojni organi. To jih lahko posledično tudi omejuje pri uporabi različnih pravnih sredstev. Zavezanci so v določeni negotovosti, kako naj ravnajo na davčnopravnem področju, katera pravna sredstva naj pravočasno uporabijo in podobno. Opisana negotovost za zavezance po oceni Ustavnega sodišča izhaja že iz pojasnil strank predmetnega postopka. Odločanje davčnih organov in presoja sodišč morata slediti jasni, dovolj ustaljeni praksi, utemeljeni na ustrezno določni zakonski ureditvi. Ugotovitev nedovoljenega davčnega izogibanja v davčnem inšpekcijskem nadzoru kot *ex post* postopku torej lahko pomeni, da je bil v zvezi z istim gospodarskim (ekonomskim) dogodkom že izpeljan davčni postopek, v okviru katerega je bil davek glede na presojo davčnega organa v tem postopku že plačan. Čeprav je mogoče sprejeti, da gre za dva različna, ločena postopka, to samo po sebi nujno še ne pomeni, da odločitev v teh postopkih ni mogoče primerno medsebojno upoštevati. To pa zahteva jasno, pomensko določljivo in celovito



zakonsko ureditev. Ker ZDavP-2 nima določb, prilagojenih reševanju navedenega položaja, na katerega se sklicuje predlagatelj, je v neskladju z zahtevo po jasnosti in pomenski določljivosti davčnih predpisov iz 147. člena Ustave (1. točka izreka). Zato se Ustavno sodišče ni spuščalo v presojo drugih navedb strank predmetnega postopka.

38. Ker gre za primer, ko zakonodajalec določenega vprašanja, ki bi ga moral urediti, ni uredil, razveljavitev ni mogoča. Zato je Ustavno sodišče na podlagi prvega odstavka 48. člena ZUstS sprejelo ugotovitveno odločbo. Na podlagi drugega odstavka 48. člena ZUstS je zakonodajalcu naložilo, naj ugotovljeno protiuustavnost odpravi v običajnem roku (2. točka izreka).

39. Da bi Vrhovno sodišče lahko odločilo v sodnem postopku, ki ga je prekinilo, je Ustavno sodišče na podlagi drugega odstavka 40. člena ZUstS sprejelo način izvršitve svoje odločbe (3. točka izreka). V skladu s tem je treba v davčni inšpekcijski postopek, ki se izvaja pri plačniku davka, vključiti tudi davčnega zavezanca, ki je v zvezi z upoštevним gospodarskim (ekonomskim) dogodkom že plačal določen davek, če gre za primer, ko se ugotovi nedovoljeno davčno izogibanje (v smislu četrtega odstavka 74. člena ZDavP-2) in posledično, da bi moral biti že na začetku plačan drug davek (z drugimi besedami, gre torej za drugačno pravno opredelitev davka). Plačilo davka, za katerega davčni organ v davčnem inšpekcijskem nadzoru ugotovi, da bi moral biti plačan, če ugotovljenega nedovoljenega davčnega izogibanja ne bi bilo, se solidarno naloži plačniku davka in davčnemu zavezancu. Pri tem pa se kot delno plačilo tega davka šteje znesek, ki ga je že plačal davčni zavezanec in mu ni bil vrnjen. Na ta način se glede na primer, na katerega se nanaša zahteva za oceno ustavnosti, prehodno določa medsebojno upoštevanje dveh ločenih davčnih postopkov, ki se nanašata na isto transakcijo, v katero sta bila vključena davčna zavezanca in plačnica davka. Ustavno sodišče opozarja, da s takim načinom izvršitve svoje odločbe določa le najnujnejša pravila glede na opravljeni obseg ustavnosodne presoje, da bi Vrhovno sodišče lahko odločilo v prekinjenem sodnem postopku. Zakonodajalec se bo moral na odločbo Ustavnega sodišča ustrezno odzvati in torej poskrbeti za ustrezno določno, dovolj predvidljivo in celovito ureditev posledic ugotovljenega nedovoljenega davčnega izogibanja. Pri zakonodajnih spremembah lahko izhaja iz različnih rešitev (ne nujno takšnih, kot izhajajo iz sprejetega načina izvršitve te odločbe).

40. Vrhovno sodišče bo moralo v prekinjenem postopku upoštevati razloge, ki so narekovali ugotovitev protiuustavnosti ZDavP-2. Kot je Ustavno sodišče že večkrat poudarilo,<sup>38</sup> v primeru ugotovitvene odločbe sodišče zavezujejo tako izrek odločbe kot tudi razlogi iz obrazložitve, zaradi katerih je Ustavno sodišče ugotovilo protiuustavnost zakona.

---

<sup>38</sup> Glej npr. odločbo Ustavnega sodišča št. Up-624/11 z dne 3. 7. 2014 (Uradni list RS, št. 55/14, in OdlUS XX, 36).

## C.

41. Ustavno sodišče je sprejelo to odločbo na podlagi 48. člena in drugega odstavka 40. člena ZUstS ter tretje alineje tretjega odstavka v zvezi s petim odstavkom 46. člena Poslovnika Ustavnega sodišča (Uradni list RS, št. 86/07, 54/10, 56/11, 70/17 in 35/20) v sestavi: predsednik dr. Matej Accetto ter sodnici in sodniki dr. Rok Čeferin, Dr. Dr. Klemen Jaklič (Oxford ZK, Harvard ZDA), dr. Rajko Knez, dr. Neža Kogovšek Šalamon, dr. Špelca Mežnar, dr. Rok Svetlič in Marko Šorli. Ustavno sodišče je 1. in 2. točko izreka sprejelo s sedmimi glasovi proti enemu. Proti je glasovala sodnica Mežnar. Točko 3 izreka je Ustavno sodišče sprejelo s petimi glasovi proti trem. Proti so glasovali sodnica Mežnar ter sodnika Accetto in Knez.

dr. Matej Accetto  
Predsednik