



REPUBLIKA
SLOVENIJA
VRHOVNO
SODIŠČE



UPRAVNO SODIŠČE RS LJUBLJANA
11-04-2024
PREJETO DNE

X Ips 1/2024

IU 724/2024-63

SKLEP

REPUBLIKA SLOVENIJA INFORMACIJSKI POOBLAŠČENEC		
Prejeto: 15-04-2024	Sig. znak: 0326	
V vednost:	Vredn.:	Priloge:
Številka zadeve: 090-250/2020/32		

Vrhovno sodišče Republike Slovenije je v senatu, ki so ga sestavljali vrhovni sodnici in sodnik Peter Golob kot predsednik ter Nataša Smrekar in mag. Jonika Marflak Trontelj kot članici,

ob sodelovanju višje pravosodne svetovalke Veronike Borec kot zapisnikarice,

v upravnem sporu tožeče stranke:

ki jo zastopa Odvetniška družba

, zoper toženo

stranko: **REPUBLIKA SLOVENIJA**, ki jo zastopa Informacijski pooblaščenec, Ljubljana, ob sodelovanju stranke z interesom:

, ki jo zastopa Odvetniška družba

zaradi dostopa do informacij javnega značaja,

o reviziji tožeče stranke zoper sodbo Upravnega sodišča Republike Slovenije IU 432/2021 - 45 z dne 7. 12. 2022,

na seji **3. aprila 2024**

SKLENILO:

- I. Reviziji se ugodi, sodba Upravnega sodišča Republike Slovenije I U 432/2021-45 z dne 7. 12. 2022 se razveljavi in se zadeva vrne temu sodišču v novo sojenje.
- II. Odločitev o stroških se pridrži za končno odločbo.

OBRAZLOŽITEV:

Dosedanji potek postopka

1. Urad Republike Slovenije za intelektualno lastnino (zavezanec za dostop do informacij javnega značaja, v nadaljevanju URSIL) je z odločbo z dne 21. 9. 2020 zavrnil zahtev () (prosilec, stranka z interesom v upravnem sporu) za dostop do dokumentov iz upravnih zadev št. 31227-14/2014, 3122-35/2013 in 31227-27/2019, v katerih je URSIL opravljal nadzor nad skladnostjo delovanja tožeče stranke () z določbami Zakona o kolektivnem upravljanju avtorskih in sorodnih pravic (v nadaljevanju ZKUASP). Zavrnitev organa je temeljila tudi na ugotovitvi, da v zvezi z vsemi tremi upravnimi postopki poteka še davčni postopek. Ker identične dokumente in podatke presoja tudi Finančna uprava RS (v nadaljevanju FURS), bi njihovo razkritje ogrozilo izvedbo davčnega postopka.
2. Informacijski pooblaščenec je z odločbo, št. 090-250/2020/7 z dne 16. 2. 2021, pritožbi prosilca ugodil tako, da je URSIL naložil, naj iz prvih dveh navedenih upravnih zadev prosilcu posreduje določene dokumente (nekateri le delno, to je s prekritjem posameznih informacij), medtem ko je pritožbo glede zavrnitve dostopa do preostalih dokumentov zavrnil.
3. je zoper navedeno odločbo Informacijskega pooblaščenca vložil tožbo, ki jo je Upravno sodišče Republike Slovenije (v nadaljevanju Upravno sodišče) na podlagi prvega odstavka 63. člena Zakona o upravnem sporu (v nadaljevanju ZUS-1) zavrnilo. Strinjalo se je, da izjema iz 5. točke prvega odstavka 6. člena Zakona o dostopu do informacij javnega značaja (v nadaljevanju ZDIJZ), to je razlog davčne tajnosti podatkov, ne preprečuje razkritja dokumentov iz dveh upravnih zadev, ki jih je vodil URSIL in v katerih je bil . stranka postopka.
4. Vrhovno sodišče je na predlog tožeče stranke s sklepom X DoR 11/2023-6 z dne 27. 9. 2023 dopustilo revizijo glede vprašanja:

"Ali je Upravno sodišče v izpodbijani sodbi pravilno razlagalo določbo 5. točke prvega odstavka 6. člena ZDIJZ s tem, ko je presodilo, da bi za varovanje davčne tajnosti pri organih, ki ne postopajo po določbah ZDavP-2, moral prvostopenjski organ zahtevane informacije kot davčno tajnost obravnavati le, če bi te informacije obdeloval izključno z namenom, da bi davčni organ na njihovi podlagi odločil o davčni obveznosti?"

5. Na podlagi navedenega sklepa je tožnik (v nadaljevanju revident) vložil revizijo zaradi zmotne uporabe materialnega prava, bistvenih kršitev določb postopka in kršitve 22. člena Ustave. Predlaga, naj ji Vrhovno sodišče ugotovi in izpodbijano sodbo "razveljavi tako, da v celoti ugotovi pritožbi zoper odločbo Informacijskega pooblaščenca tako, da se odpravi navedena odločba Informacijskega pooblaščenca z dne 16. 2. 2021 v točki 1. izreka ter se pritožba prosilca z dne 7. 10. 2020 zoper 1. točko izreka odločbe Urada RS za intelektualno lastnino z dne 21. 9. 2020 v celoti zavrne, podrejeno, da reviziji ugotovi in izpodbijano sodbo razveljavi in zadevo vrne v ponovno odločanje temu sodišču". Zahteva plačilo stroškov sodnega postopka z zakonskimi zamudnimi obrestmi.
6. Tožena stranka v odgovoru na revizijo predlaga njeno zavrnitev. Poudarja, da dokumenti niso bili označeni kot davčna tajnost, da URSIL ni davčni organ in ni odločal o višini ali vrsti davčne obveznosti, niti ni dokumentov obdeloval zaradi odmere posameznega davka. Dokumenti, ki jih je dolžan posredovati prosilcu, zato niso varovani z izjemo davčne tajnosti. Izpostavlja, da tudi Konvencija Sveta Evrope o dostopu do uradnih dokumentov, ki jo je Republika Slovenije ratificirala leta 2023, določa načelo prostega dostopa do uradnih dokumentov, ki jih hranijo javni organi.
7. Stranka z interesom (prosilca) v odgovoru navaja, da Upravno sodišče z navajanjem okoliščin, ki v obravnavani zadevi niso podane, ni ožilo izjeme davčne tajnosti. Navedlo je le okoliščine, ob obstoju katerih bi moral URSIL na podlagi 5. točke prvega odstavka 6. člena ZDIJZ zavrniti dostop do zahtevanih informacij. Zavrača revizijski očitki, da naj bi v tej zadevi izostala vsebinska presoja zahtevanih informacij, saj je tožena stranka ugotovila, na kaj se nanašajo, Upravno sodišče pa je to potrdilo. Meni tudi, da je treba izjeme za dostop do informacij javnega značaja razlagati restriktivno, kar pomeni, da izjeme davčne tajnosti ni mogoče razlagati tako, da bi to lastnost pripisali skoraj povsem poljubno izbranim dokumentom, za katere subjekt, ki ga takšni dokumenti zadevajo, ne želi, da bi bili razkriti javnosti. Vrhovnemu sodišču predlaga, naj revizijo zavrne, revidentu pa naloži plačilo stroškov revizijskega postopka.

K I. točki izreka

8. Revizija je utemeljena.

-
9. Revizijsko sodišče v primeru dopuščene revizije preizkusi izpodbijano sodbo samo v tistem delu in glede tistih konkretnih pravnih vprašanj, glede katerih je bila revizija dopuščena (drugi odstavek 371. člena Zakona o pravnem postopku, v nadaljevanju ZPP, v zvezi s prvim odstavkom 22. člena ZUS-1). Pri odločanju je vezano na ugotovljeno dejansko stanje, saj revizije ni mogoče vložiti zaradi njegove zmotne ali nepopolne ugotovitve (drugi odstavek 370. člena ZPP).

Dejansko in pravno stanje zadeve

10. Iz dejanskega stanja, ugotovljenega v upravnem postopku in upravnem sporu, izhaja le, da je stranski udeleženec na podlagi ZDIJZ zahteval dostop do dokumentov upravnih zadev, ki jih je vodil URSIL z revidentom (kolektivno organizacijo po ZKUASP) kot stranko postopka. Nekateri od teh dokumentov so bili predloženi tudi v postopek pred FURS, št. DT 0610-1711/2018-15. Ta okoliščina in dejstvo, da so dokumenti v davčnem postopku dobili status davčne tajnosti, po stališču v odločbi tožene stranke pomeni le, da jih je kot tajnost dolžan varovati davčni organ, ne pa tudi organ, ki je ustvaril oziroma pridobil dokumente za namen postopka, ki ga je vodil v okviru svojih pristojnosti.
11. Upravno sodišče se je s sklicevanjem na drugi odstavek 71. člena ZUS-1 temu stališču pridružilo. Potrdilo je, da ne gre za dokumente z oznako davčne tajnosti, da URSIL ni državni organ, pristojen za pobiranje davkov, oziroma državni organ, ki odloča o davkih, in da prosilec ni zahteval dokumentov iz davčnega postopka, ampak iz upravnega postopka, ki ni bil namenjen odločanju o davčni obveznosti zavezanca. Informacijski pooblaščenec zato tudi ni bil dolžan primerjati vsebine svoje presoje z vsebino presoje FURS samo zato, ker gre za identične dokumente, ki jih je za svoje namene kasneje potreboval tudi FURS.

Revizijske navedbe

12. Bistvo teh navedb je, da se, upošteva 16. člen ZDavP-2, na davčno tajnost lahko sklicuje tudi drug (nedavčni) organ. Ta sicer dokumentu ne more dati oznake davčne tajnosti, je pa dolžan informacijo presojati po vsebini z upoštevanjem meril iz ZDavP-2, ki definirajo davčno tajnost. V obravnavani zadevi tako ni bistveno, da dokumenti niso imeli oznake davčne tajnosti, pač pa, da je izostala njihova vsebinska presoja. Upravno sodišče tudi ni odgovorilo na tožbene navedbe, da so dokumenti davčna tajnost in da naj sodišče opravi poizvedbe pri davčnem organu. Revident se ne strinja niti z razlago, ki jo označuje za arbitrarno, da bi moral prvostopenjski organ informacije obdelovati izključno z namenom, da bi davčni organ na njihovi podlagi odločil o davčni obveznosti. Zatrjuje kršitev 22. člena Ustave, ker naj bi Upravno sodišče s svojo sodbo odstopilo od stališč glede spoštovanja davčne tajnosti v sodbah I U 394/2012 z dne 21. 3. 2013 in U 1943/2008 z dne 27. 10. 2010.

Revizijska presoja

13. Vrhovno sodišče najprej poudarja, da je revident v upravnem sporu in v upravnem postopku nasprotoval razkritju zahtevanih podatkov le s sklicevanjem na nekatere izjeme iz prvega odstavka 6. člena ZDIJZ ne pa že s trditvijo, da nimajo javnega značaja vse informacije, ki se nahajajo v upravnih spisih zadev, v katerih je bil stranka postopka. Vrhovno sodišče zato navedenega pri obravnavi dopuščenega vprašanja ni presojalo ter je štelo, da so bile zahtevane le informacije javnega značaja in da poseđično ni ovir za revidentovo sklicevanje na izjemo davčne tajnosti iz 5. točke prvega odstavka 6. člena ZDIJZ oziroma za njeno uporabo. Sporno pa je, ali je v okoliščinah konkretnega primera (dostop do dokumentov upravnih zadev, ki so se vodile v zvezi z revidentom) to izjemo dolžan spoštovati tudi zavezanec za posredovanje informacij javnega značaja glede dokumentov, ki so sicer del njegove upravne zadeve, če so ti dokumenti tudi predmet obravnave v davčnem postopku zoper isto osebo in tam opredeljeni kot davčna tajnost.

Izjeme od prostega dostopa do informacij javnega značaja po ZDIJZ

14. Vrhovno sodišče je že navedlo, da ZDIJZ ni edini predpis, ki ureja dostop do informacij državnih organov,¹ ampak je eden od zakonov, ki urejajo to področje v okviru in v skladu z drugim odstavkom 39. člena Ustave. Zato je treba v vsakem primeru zahtevane informacije ugotoviti, ali iz določb posameznega zakona, ki ureja določeno področje izvrševanja javnih nalog, ne izhajajo prepovedi posredovanja določenih podatkov. Poudarilo je tudi, da če bi za pridobitev iste informacije veljali različni pogoji v primeru, če bi jo posredovali različni organi, bi šlo za očitno izigravanje zakonskih omejitev in varstev, ki so jih določili ZDIJZ in drugi relevantni zakoni.²
15. V obravnavani zadevi je tak drug zakon ZDavP-2, ki ureja dostop do podatkov, ki so davčna tajnost. To je izrecno upošteval zakonodajalec v ZDIJZ na način, da je dal prednost varstvu tajnosti, s tem da je določil, da organ prosilcu zavrne dostop do zahtevane informacije, če se zahteva nanaša na podatek, katerega razkritje bi pomenilo kršitev zaupnosti davčnega postopka ali davčne tajnosti, skladno z zakonom, ki ureja davčni postopek (5. točka prvega odstavka 6. člena ZDIJZ). Predmet varstva obravnavane izjeme tako ni interes nemotene izvedbe davčnega (upravnega) postopka,³ pač pa zaupnost davčnega postopka in davčnih podatkov. Navedeno – poleg ostalih izjem v 6. členu ZDIJZ – pomeni omejitev širokega

¹ Po analogiji lahko to velja za vse zavezance za dostop do informacij javnega značaja iz 1. in 1. a člena ZDIJZ.

² Sodba X Ips 4/2020 z dne 27. 5. 2020, 19. in 20. točka, ter sodba I Up 731/2005 z dne 4. 10. 2007, 16. točka.

³ Temu je namenjena izjema iz 7. točke prvega odstavka 6. člena ZDIJZ. Na podlagi te določbe organ prosilcu zavrne dostop do zahtevane informacije, če se zahteva nanaša na podatek, ki je bil pridobljen ali sestavljen zaradi upravnega postopka in bi njegovo razkritje škodovalo njegovi izvedbi. Glej tudi Urška Prepeluh Magajne, e-kurs.si, 2011, Pravica dobiti informacije javnega značaja, komentar k drugemu odstavku 39. člena Ustave.

■
—
■

dostopa do informacij javnega značaja, ki ga zagotavlja načelo prostega dostopa iz prvega odstavka 5. člena ZDIJZ, ki je utemeljena v varstvu drugih javnih in/ali zasebnih interesov. Vendar je tudi izjemo, obravnavano v tem revizijskem postopku, mogoče preseči, če je davčni postopek že pravnomočno končan oziroma je zavezanec za davek obveznost ugotovil v obračunu davka in ga ni plačal v predpisanem roku (nič od tega v tej zadevi ni bilo ugotovljeno), pod pogojem, da je javni interes glede razkritja močnejši od javnega interesa ali interesa drugih oseb za omejitev dostopa do zahtevane informacije (peta alineja drugega odstavka 6. člena ZDIJZ), kar mora izkazati prosilec z navedbo konkretnih okoliščin.

16. Toženka v odgovoru na revizijo opozarja, da je Republika Slovenija v letu 2023 ratificirala Konvencijo Sveta Evrope o dostopu do uradnih dokumentov (MKSEDUD),⁴ in navaja, da so v skladu z njo vse izjeme lahko podvržene testu prevladujočega javnega interesa. Prezre pa, da že po ZDIJZ prav navedena možnost ugotovitve prevladujočega javnega interesa za razkritje javnih informacij relativizira izjemo varstva davčne tajnosti, pri čemer predmet revizijskega postopka v zvezi z izpodbijano sodbo, ki je bila sprejeta še pred ratifikacijo konvencije, (še) ni presoja navedenega interesa. Tako se poudarki toženke, da izjeme od prostega dostopa do informacij javnega značaja niso absolutne, izkažejo kot nezadosten argument za utemeljevanje pravilnosti njenega razumevanja dosega obravnavane izjeme.

Splošno o davčni tajnosti

17. Načelo tajnosti podatkov je eno od načel davčnega postopka. ZDavP-2 navedeno usmeritev za izvajanje davčnega postopka določa v 8. členu tako, da se podatki zavezancev za davek obravnavajo kot davčna tajnost v skladu s tem zakonom in zakonom o obdavčenju in drugimi splošnimi akti, ki urejajo pobiranje davkov.
18. Gre za splošno določbo, iz katere izhaja zahteva po posebnem načinu obravnavanja podatkov zavezancev za davek v davčnem postopku.⁵ Ta zahteva je konkretizirana v 15. členu ZDavP-2, ki davčnemu organu nalaga, da kot zaupne varuje podatke, ki jih zavezanec za davek v davčnem postopku posreduje davčnemu organu, ter druge podatke v zvezi z davčno obveznostjo zavezancev za davek, s katerimi razpolaga davčni organ (prvi odstavek navedenega člena). Davčni organ sme le izjemoma pod pogoji v 18. členu ZDavP-2 razkriti podatke, ki so davčna tajnost, tretjim osebam, to je na podlagi pisnega soglasja davčnega zavezanca, ali če je s tem zakonom tako določeno, razen če mednarodna pogodba, ki obvezuje Slovenijo, ne določa drugače. V skladu z drugim odstavkom istega člena lahko davčni organ celovito razkrije podatke o davčni zadevi, če

4 Zakon o ratifikaciji Konvencije Sveta Evrope o dostopu do uradnih dokumentov (MKSEDUD), Ur. l. RS – Mednarodne pogodbe, št. 1/2023 z dne 7. 2. 2023.

5 V skladu s prvim odstavkom 12. člena ZDavP-2 so zavezanci za davek: 1. davčni zavezanec; 2. plačnik davka; 3. oseba, ki je v postopku davčne izvršbe v skladu s tem zakonom dolžna plačati davek.

■
—
■

zavezanec za davek v medijih sam nepopolno oziroma enostransko razkrije podatke, ki so davčna tajnost (drugi odstavek). V nadaljnjih členih je še dodatno urejen obseg razkritij podatkov o zavezancu za davek posameznim upravičencem, med drugim upravičeni osebi iz 19. člena ZDavP-2, ki je lahko stranka ali udeleženec v upravnem postopku ali postopku pred sodiščem, če dokaže, da taksativno naštete podatke potrebuje v navedenih postopkih (drugi odstavek navedenega člena). Tudi v tem primeru gre z vidika davčnega postopka za tretje osebe, ki pa dostop do dokumentov utemeljujejo z izkazovanjem pravne koristi, ki bi jih ti dokumenti pomenili za varstvo njihovih pravic v drugem upravnem ali v sodnem postopku, ki bi se ga lahko udeleževali kot stranke ali stranski udeleženci.⁶

19. Na podlagi teh določb davčnega zakona je razvidno, da se način obravnave podatkov kot zaupnih (tajnih) nanaša na podatke, ki jih davčni organ pridobi bodisi od zavezanca za davek, bodisi da z njimi že razpolaga. Upošteva, da so zavezanci za davek dolžni davčnemu organu dajati resnične, pravilne in popolne podatke, ki jih davčni organ potrebuje za pobiranje davka (prvi odstavek 10. člena ZDavP-2, načelo dolžnosti dajanja podatkov), dolžnost varstva podatkov kot davčne tajnosti varuje zavezanca za davek (razen v primerih in pod pogoji, ki jih določa ZDavP-2) pred razkritjem podatkov, ki jih morajo posredovati davčnemu organu,⁷ tretjim osebam. S tem se vzpostavlja zaupanje zavezancev za davek, da davčni organ informacij o njih ne bo razkril, razen v primerih in pod pogoji, določenimi v zakonu o obdavčenju in ZDavP-2. S tem se torej zagotavlja, da informacije ne bodo posredovane nepooblaščenim osebam in jim razkrit materialni položaj zavezancev.⁸
20. Poleg tega je razvidno, da se z režimom obravnavanja podatkov v davčnih postopkih kot zaupnih⁹ zagotavlja učinkovito delovanje sistema sporočanja resničnih, pravilnih in popolnih podatkov, ki jih davčni organ potrebuje za zakonito in pravilno pobiranje davkov.¹⁰ Institut davčne tajnosti je tako nujni element davčnega sistema in z njim povezanega nadzora nad izvrševanjem dolžnosti zavezancev za davek na tem področju. Obravnavanje podatkov kot zaupnih je zato povezano tudi z zaščito finančnih interesov države na davčnem področju in s tem tega javnega interesa.

6 Ta določba je vsebinsko primerljiva z določbo drugega odstavka 82. člena Zakona o splošnem upravnem postopku (ZUP), na podlagi katere imajo osebe, ki niso stranke postopka, pravico pregledovati dokumente zadeve, če verjetno izkažejo, da imajo od tega pravno korist.

7 Tako mora npr. davčni zavezanec, ki je oseba, katere dohodek, premoženje ali pravni posli so neposredno predmet obdavčitve v skladu z zakonom o obdavčenju (tretji odstavek 12. člena ZDavP-2), posredovati vse podatke, potrebne za odmero davka, npr. dohodnine po ZDoh-2.

8 Da davčna tajnost ščiti pred razkritjem materialnega položaja osebe, ki je razviden iz davčnih podatkov ali se o njem lahko sklepa, je tudi stališče pravne teorije. Glej npr. Jerovšek T. in ostali avtorji v: Zakon o davčnem postopku s komentarjem, Davčno izobraževalni inštitut, Ljubljana, in Davčno-finančni raziskovalni inštitut Maribor, 2008, stran 33.

9 O davčni tajnosti kot režimu obravnave podatkov, med katere se na primer uvrščajo podatki, okoliščine in odločitve, glej Bojan Škof, Davčni inšpekcijski nadzor odvetnikov oziroma odvetniških družb (2.), revija Odvetnik, št. 3/2012, stran 26.

10 Kršitev te dolžnosti v določenih situacijah je opredeljen kot hujši davčni prekršek posameznika (395. člen ZDavP-2) in prekršek v zvezi z opravljanjem dejavnosti (397. člen istega zakona).

- —
■
21. Po navedenem v ZDavP-2 strogo opredeljeni dostop oziroma ravnanje s podatki, ki jih je davčni organ pridobil v okviru davčnega postopka ali z njimi razpolaga za namen njegovega izvajanja, sledi varstvu navedenih interesov. Zaradi tega varstva tretja oseba, ki ni upravičenec do podatkov v smislu ZDavP-2, ne more uspešno uveljaviti pravice dostopa do podatkov iz davčnega spisa.

Oznaka davčne tajnosti na dokumentu

22. ZDavP-2 določa ukrepe in postopke za varovanje davčne tajnosti pri davčnem organu, in sicer v 17. členu določa, da mora biti vsak podatek oziroma vsak dokument ali zbirka podatkov, ki vsebuje podatke, ki so davčna tajnost, vidno označen kot tak, razen če minister, pristojen za finance, s predpisom iz petega odstavka tega člena določi drugače (prvi odstavek). Minister, pristojen za finance, predpiše podrobnejše fizične, organizacijske in tehnične ukrepe ter postopke za varovanje podatkov, ki so davčna tajnost (peti odstavek navedenega člena).
23. Na navedeni podlagi sprejeti Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku v 2. točki 7. člena kot dokument opredeljuje izviren ali reproduciran (pisan, risan, tiskan, fotografiran, fotokopiran, fonografski, v elektronski obliki ali kako drugače zapisan) zapis, ki je bil prejet ali je nastal pri delu organa in je pomemben za njegovo poslovanje ter vsebuje podatke, ki so davčna tajnost. Pri tem razlikuje vhodne, izhodne in lastne dokumente, ki vsi vsebujejo podatke, ki so davčna tajnost (5., 6. in 7. točka 7. člena). Glede na 8. člen in četrti odstavek 9. člena navedenega pravilnika se le izhodni dokumenti označijo na način, iz katerega je razvidno, da vsebujejo podatke, ki so davčna tajnost (1. točka 8. člena), ne označijo pa se vhodni in lastni dokumenti. V skladu s 6. točko 7. člena je izhodni dokument izviren ali reproduciran zapis, ki ga je organ posredoval drugemu naslovniku ter vsebuje podatke, ki so davčna tajnost. Kot izhaja iz 11. člena, mora dokument označiti najkasneje tisti zaposleni pri davčnem organu, ki pripravi dokument za odpravo.
24. Iz teh določb izhaja, da je označitev izhodnega dokumenta (namenjenega drugemu naslovniku) ukrep varovanja, katerega namen je preprečiti nepooblaščen obravnavo podatkov, ki so davčna tajnost v smislu 15. člena ZDavP-2. Čim je tako, pa odsotnost navedene oznake – na kar utemeljeno opozarja revident – še ne pomeni, da ne gre za podatke, ki so davčna tajnost. Zato je pravilno tudi nadaljnje revizijsko stališče, da mora biti v postopku po ZDIJZ o tem opravljena vsebinska presoja.

Subjekti, ki so po ZDavP-2 dolžni spoštovati davčno tajnost

25. ZDavP-2 v 16. členu določa zavezanca za varstvo davčne tajnosti. Gre za uradne in druge osebe davčnega organa, izvedence, tolmače, zapisnikarje in druge osebe, ki sodelujejo ali so sodelovale pri pobiranju davkov, in vse druge osebe, ki so

zaradi narave svojega dela prišle v stik s podatki, ki so davčna tajnost, in ki teh podatkov ne smejo sporočiti tretjim osebam, razen v primerih, določenih z zakonom, niti jih ne smejo same uporabljati ali omogočiti, da bi jih uporabljale tretje osebe.

26. Prepoved sporočanja podatkov, ki so davčna tajnost, se torej ne nanaša samo na davčni organ oziroma z njim povezane osebe, ki sodelujejo oziroma so sodelovale v davčnem postopku, ampak tudi na druge osebe (oziroma organe, za katere te osebe delajo), ki se zaradi opravljanja svojih službenih dolžnosti seznanijo s podatki, ki so zaupni zaradi davčnega postopka. V ta krog sodijo osebe oziroma organi, ki jim je davčni organ kot upravičencem posredoval zaupne podatke na podlagi določb ZDavP-2. Oboji so tudi naslovniki določbe prvega odstavka 6. člena ZDIJZ, to je kot organi, ki prosilcu zavrnejo dostop do zahtevane informacije, ker gre za podatek, ki je davčna tajnost po ZDavP-2.
27. Vprašanje pa je, ali davčna tajnost zavezuje tudi drug državni organ (v obravnavanem primeru URSIL), ki podatke pridobi v okviru svojega upravnega postopka, a ne od davčnega organa in pred začetkom davčnega postopka. Po presoji Vrhovnega sodišča odgovor na to izhaja iz drugega dela 16. člena ZDavP-2, ki nalaga varstvo davčne tajnosti vsem drugim osebam, ki so zaradi narave svojega dela prišle v stik s podatki, ki so davčna tajnost, in teh ne smejo sporočiti tretjim osebam. Ker je namen določbe varstvo zaupnosti podatkov z omejitvijo njihovega razširjanja tretjim osebam, niti drug državni organ, ki je pridobil tak podatek, čeprav neodvisno od davčnega postopka, tega ne sme posredovati naprej, če ve za njegovo zaupno naravo. Ni namreč mogoče izključiti situacij, ko vsebinsko enaki dokumenti (torej z enakimi informacijami javnega značaja) postanejo del različnih upravnih postopkov in v davčnem postopku pridobijo status davčne tajnosti. Če je torej nedavčni upravni organ z navedeno okoliščino seznanjen,¹¹ to z vidika njegove vloge organa po ZDIJZ vzpostavlja dolžnost, da to okoliščino preveri (ugotovi njen obstoj ali jo zavrne). V nasprotnem primeru bi razkritje podatkov iz dokumentov njegovega upravnega (nadzornega) postopka (v tej zadevi postopka pred URSIL) po svojem dejanskem učinku lahko pomenilo razkritje podatkov o materialnem položaju zavezanca za davek nepooblaščenim osebam in s tem obvod specialne ureditve v ZDavP-2 glede upravičencev do podatkov iz davčnega postopka. Tak rezultat bi bil tudi v nasprotju z uvodoma navedenim stališčem Vrhovnega sodišča, da za pridobitev iste informacije od različnih organov ne morejo veljati različni pogoji, saj bi v nasprotnem primeru šlo za očitno izigravanje zakonskih omejitev in varstev, ki so jih določili ZDIJZ in drugi relevantni zakoni.
28. Po obrazloženem za uporabo izjeme davčne tajnosti samo zase ni odločilno, ali je zahteva za dostop do informacij javnega značaja naslovljena na nedavčni upravni organ in na dokumente iz njegove upravne zadeve. Temu ne nasprotuje niti

¹¹ Praviloma bo to izjemo zatrjeval stranski udeleženec v postopku po ZDIJZ (kot v obravnavani zadevi), to je oseba, na katero se nanašajo zahtevani podatki.

jezikovna razlaga napovednega stavka prvega odstavka 6. člena ZDIJZ, ki dolžnost upoštevanja davčne tajnosti nalaga vsakemu organu, ki odloča o dostopu do informacij javnega značaja, če bi razkritje zahtevanega podatka pomenilo kršitev zaupnosti davčnega postopka ali davčne tajnosti v skladu z ZDavP-2.

29. Navedenega ne gre enačiti s položajem, ko prosilec pri organu zahteva podatke iz upravne zadeve, ko ti podatki še niso uporabljeni v davčnem postopku. V takem primeru je status davčne tajnosti podatkov le hipotetičen, neobstoječ, posledično pa je taka tudi izjema iz 6. člena ZDIJZ, ki je zato neupoštevna. Zaradi tega Vrhovno sodišče kot zgrešene zavrača navedbe tožene stranke o situaciji, ki jo v odgovoru na revizijo označuje za nevezdržno, da bi sledeč revidentovi razlagi moral organ varovati pred razkritjem vse račune o porabi javnih sredstev, ker bi lahko bili potencialno uporabljeni v davčnem postopku (kot dokaz za zmanjšanje davčne osnove), ali pa da bi bile varovane kot davčna tajnost vse plačne liste javnih uslužbencev, ker te predstavljajo podlago za odmero dohodnine. Primerjava je neutemeljena tudi zato, ker prosilec v obravnavani zadevi ni zahteval podatkov o URSIL-ovi porabi javnega denarja ali plačah njegovih uslužbencev, pač pa podatke iz konkretne upravne zadeve, in se sprejeta stališča v tej sodbi nanašajo na primere, ki so v dejanskem pogledu v bistvenem primerljivi z obravnavanim.
30. Toženka v odgovoru neutemeljeno izpostavlja še, da bi preširoko pojmovanje davčne tajnosti pomenilo nedopustno širitev izjeme na katerikoli dokument, ki se nanaša na davčnega zavezanca in se nahaja v postopkih pred drugimi organi, ter s tem preširoko omejitev ustavne pravice dostopa do informacij javnega značaja. Glede obsega navedene izjeme namreč prav ZDIJZ napotuje na uporabo ZDavP-2, ne da bi ta okvir izrecno ožil z dodatnimi določbami, poleg tega se izjema nanaša na podatke in ne na dokumente. Iz navedb toženke, ki v odgovoru tudi sicer ne ponudi pravne razlage, ki bi preseгла splošnost sklicevanja na namen dostopa do informacij javnega značaja, pa ne izhaja, da bi bil ZDIJZ že samo zato lahko v neskladju z Ustavo.
31. Glede na navedeno je stališče v izpodbijani sodbi, da mora organ (URSIL) obravnavati zahtevane informacije kot davčno tajnost le, če bi te informacije obdeloval izključno z namenom, da bi davčni organ na njihovi podlagi odločil o davčni obveznosti, preozka in zato zmotna. Odgovor na postavljeno vprašanje je zato nikalen.

Presoja konkretnega primera

32. Upoštevanje obrazloženo so utemeljene revizijske navedbe, da davčno tajnost lahko upošteva tudi drug organ, čeprav dokumentu ne more dati oznake davčne tajnosti in ki ni pristojen za pobiranje davkov in pri tem ne sodeluje. Pri tem se revident neutemeljeno sklicuje na stališče v zadevi I U 394/2012, v kateri je

Upravno sodišče navedlo, da morajo davčno tajnost varovati vsi organi, ki s takim dokumentom razpolagajo, a je bilo za sodišče pomembno, da je prvostopenjski organ dolžan varovati davčno tajnost zahtevanih podatkov, ker jim je tako oznako dal že (takratni) DURS. Obravnavani primer pa ni tak.

33. Tožena stranka tudi ne nasprotuje revizijskemu očitku, da Upravno sodišče ni vsebinsko presoјalo zahtevanih dokumentov. Drži sicer, kar navaja stranka z interesom v odgovoru na revizijo, da je toženka ugotovila, da se vsebina zahtevanih podatkov nanaša na skladnost revidentovega delovanja z določbami ZKUASP in na ukrepe glede odprave kršitev. Vendar je treba navedeno ugotovitev, ki ji je sledilo tudi Upravno sodišče, razumeti v kontekstu zahtevanih dokumentov kot elementov konkretnih nadzornih upravnih postopkov, ki so se vodili v zvezi z zakonitostjo revidentovega delovanja, in v povezavi z materialnopravno razlago v izpodbijani sodbi, ki je, da upravni organ (URSIL) v vlogi zavezanca za dostop do informacij javnega značaja ni dolžan upoštevati izjeme davčne tajnosti iz 6. člena ZDIJZ, če je zahtevane podatke obdeloval zaradi potrebe svojega upravnega postopka, ne pa izključno z namenom, da bi davčni organ odločil na njihovi podlagi. Ker je navedena razlaga zmotna, ima to za posledico, da so tudi dejanske ugotovitve v sodbi o vsebini informacij, ki naj jih URSIL posreduje stranki z interesom, nezadostne. Okoliščina, ki jo izpostavlja sodišče prve stopnje, da navedeni organ ni "vodil dokumentov z namenom", da bi pristojni davčni organ odločil o davčni obveznosti, namreč ne pomeni, da v njih niso tudi podatki, ki se nanašajo na revidentov materialni položaj in so zato pomembni za njegovo davčno obveznost, o kateri odloča davčni organ v obstoječem davčnem postopku. Tako pa iz izpodbijane sodbe ne izhaja niti, kateri dokumenti so skupni obema upravnima postopkoma in kakšna je njihova vsebina v delih, ki naj se razkrijejo stranki z interesom.¹²

34. Glede na navedeno in ker druge navedbe strank niso bistvene, je Vrhovno sodišče zaradi zmotne uporabe materialnega prava in posledično nepopolno ugotovljenega dejanskega stanja reviziji ugodilo, izpodbijano sodbo razveljavilo in zadevo vrnilo Upravnemu sodišču v novo sojenje (drugi odstavek 94. člena ZUS-1).

K II. točki izreka

35. Odločitev o stroških revizijskega postopka temelji na določbi tretjega odstavka 165. člena ZPP v zvezi s prvim odstavkom 22. člena ZUS-1.

¹² Revident je v tožbi med drugim zatrjeval, da je v obeh postopkih nadzora predložil dokumentacijo, vezano na njegovo poslovanje, ki vsebuje finančne podatke, in da je bil prosilcu dostop do te dokumentacije pred FURS zavrnjen in se zato obrača na URSIL.

Glasovanje

36. Senat Vrhovnega sodišča je odločitev sprejel soglasno.

Ljubljana, 3. april 2024



Predsednik senata:

Peter Golob, l.r.

Ta prepis je soglasen z Dvornikom.
Podpis pristojnega delavca sodišča: