

Ustavno sodišče je v postopku za oceno ustavnosti in zakonitosti, začetem na pobudo družbe BIRO 71 d.o.o., Ljubljana, na seji dne 22. 6. 1995

o d l o č i l o:

Prvi odstavek 39. člena pravilnika o uporabi zakona o prometnem davku (Uradni list RS, št. 6/92, 8/92, 29/92, 39/93) se razveljavi.

O b r a z l o ž i t e v

A)

1. Pobudnik v svoji vlogi z dne 16. 3. 1995 izpodbija zakonitost 20. člena pravilnika o spremembah in dopolnitvah pravilnika o uporabi zakona o prometnem davku (Uradni list RS, št. 29/92), s katerim se spreminja in dopolnjuje 39. člen pravilnika o uporabi zakona o prometnem davku (v nadaljevanju: pravilnik). Vsebinsko pobudnik ne napada celotnega 39. člena, temveč samo njegov prvi odstavek, ki določa, da se za izvozne storitve po 5. točki 21. člena zakona o prometnem davku (Uradni list RS, št. 4/92, 71/93) štejejo storitve, opravljene med osebo s sedežem v Republiki Sloveniji in osebo s sedežem v tujini na podlagi pogodb, sklenjenih v skladu s predpisi RS in mednarodnimi pogodbami, če je storitev opravljena v tujini. Meni namreč, da pravilnik z izpodbijano določbo omejuje oprostitvev prometnega davka za izvozne storitve, ki jo uvaja zakon o prometnem davku kot "močnejši predpis" s tem, ko v 5. točki 21. člena določa, da se od izvoznih storitev, opravljenih med osebami s sedežem v Republiki Sloveniji in osebami s sedežem v tujini, na podlagi pogodb, sklenjenih v skladu s predpisi RS in mednarodnimi pogodbami, ne plačuje davek od prometa storitev.

2. Ministrstvo za finance v svojem odgovoru na pobudo – ob sklicevanju na načela in posamezne določbe zakona o prometnem davku – zatrjuje predvsem:

– da dopolnitev pravilnika z opredelitvijo, da mora biti storitev opravljena v tujini, da se lahko šteje za izvozno storitev, temelji na splošnih načelih obdavčevanja izdelkov in storitev in na smiselni rešitvi, ki je opredeljena v 48. in 50. členu zakona;

– da gre v bistvu za razlago zakona in za seznanitev davčnih zavezancev z načelom obdavčevanja storitev po kraju opravljene storitve, in sicer, da se od plačil za opravljene storitve v tujini ne plačuje davek od prometa storitev v Sloveniji glede na to, da se storitve obdavčujejo po predpisih države, v kateri so opravljene;

– da bi vsaka drugačna ureditev obdavčevanja storitev z vidika prometnega davka pomenila neenakopraven položaj davčnih zavezancev, ki opravljajo storitve na ozemlju Slovenije;

– da izvoza storitev ni možno v prometno-davčnih predpisih primerjati z izvozom izdelkov, ko izdelek "fizično" prestopi državno mejo, zaradi česar da je pri storitvah upoštevano načelo kraja opravljanja storitev.

B)

3. Pobudnik dokumentirano izkazuje svoj pravni interes za vložitev pobude s predložitvijo izpiska iz sodnega registra, po katerem kot družba z omejeno odgovornostjo opravlja dejavnost projektiranja objektov v vseh fazah, v okviru poslov ZT prometa pa

investicijska dela v tujini v obsegu registrirane dejavnosti ter izvoz lastnih storitev, z licenco za projektiranje na ruskem tržišču ter z navedbo, da se s tem, ko je kot izvoznik storitev dolžan v ceno vkalkulirati prometni davek od izvoza storitev tudi v primerih, ki jih zajema izpodbijana določba pravilnika, zmanjšuje njegova konkurenčnost na mednarodnem trgu.

4. Ustavno sodišče je na seji dne 8. 6. 1995 pobudo sprejelo in glede na izpolnjene pogoje iz četrtega odstavka 26. člena zakona o ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 15/94) začelo postopek za oceno ustavnosti in zakonitosti izpodbijane določbe pravilnika ter na seji dne 22. 6. 1995 nadaljevalo z odločanjem o stvari sami.

5. 147. člen ustave določa, da država z zakonom predpisuje davke, carine in druge dajatve.

6. Z zakonom o prometnem davku (v nadaljevanju: ZPD) se ureja sistem in uvaja obveznost plačevanja davka od prometa proizvodov in davka od prometa storitev (1. člen), s tarifo prometnega davka pa so določeni proizvodi in storitve, od katerih se obračunava prometni davek in davčne stopnje. Tarifa je sestavni del tega zakona (2. člen).

ZPD nadalje določa, da se davek od prometa storitev plačuje od prometa vseh storitev, če ni v istem zakonu drugače določeno (20. člen). V 21. členu ZPD taksativno našteva, v katerih primerih se davek od prometa storitev ne plačuje. Peta točka 21. člena določa kot storitve, ki so oproščene plačila prometnega davka, izvozne storitve in hkrati v naslednjem odstavku opredeli pojem izvoznih storitev kot "storitve, opravljene med osebami s sedežem v Republiki Sloveniji in osebami s sedežem v tujini na podlagi pogodb, sklenjenih v skladu s predpisi RS in mednarodnimi pogodbami" ter s tem zameji obseg poslov oziroma storitev, ki se štejejo za izvozne storitve po tem zakonu.

7. Pravilnik o spremembah in dopolnitvah pravilnika o uporabi zakona o prometnem davku (Uradni list RS, št. 29/92) oziroma 39. člen pravilnika v izpodbijanem prvem odstavku povzame zakonsko opredelitev izvoznih storitev ("za izvozne storitve po 5. točki 21. člena zakona se štejejo storitve, opravljene med osebo s sedežem v Republiki Sloveniji in osebo s sedežem v tujini na podlagi pogodb, sklenjenih v skladu s predpisi Republike Slovenije in mednarodnimi pogodbami"), s tem da doda nov pogoj: "če je storitev opravljena v tujini". Z navedenim dodatkom se glede na zakonsko ureditev, kot pravilno opozarja pobudnik, zožuje obseg poslov in storitev, ki se štejejo za izvozne storitve in so kot take izvzete iz obdavčitve s prometnim davkom. S tem se posledično uvaja obdavčitev za storitve, ki so bile z izrecno zakonsko določbo prometnega davka oproščene.

8. Stališče Ministrstva za finance, da gre pri sporni določbi "v bistvu za razlago zakona in seznanitev davčnih zavezancev z načelom obdavčevanja storitev po kraju opravljene storitve", ni sprejemljivo. Z načelom obdavčevanja storitev po kraju opravljene storitve so bili davčni zavezanci seznanjeni že s samim zakonom (48. člen) in smisel sporne določbe pravilnika ne more biti v tem, da bi seznanjal davčne zavezance z vsebino zakona – predvsem pa določba 1. točke 50. člena ZPD pomeni očitno izjemo od tega načela (lex specialis) za obdavčevanje storitev pravnih oseb (glede na sedež in ne glede na kraj storitve). Ministrstvo v nasprotju s tem v svojem odgovoru izrecno zatrjuje, da je "pri storitvah zato upoštevano načelo kraja opravljanja storitev", čeprav je zakonska ureditev prav nasprotna. Že prej navedena 5. točka 21. člena ZPD opredeljuje, kaj se šteje za izvoz storitev, medtem ko 48. in 50. člen ZPD v to vprašanje ne posegata. Pri izpodbijani določbi pravilnika torej ne gre "v bistvu za razlago zakona", kot zatrjuje ministrstvo, ampak za urejanje tega vprašanja v nasprotju z ZPD.

9. Glede na zgoraj citirane določbe ustave in ZPD se lahko obveznost plačevanja davka od prometa storitev uvaja samo z zakonom. Pravilnik kot podzakonski akt mora biti v skladu z ustavo in zakonom (153. člen ustave) in ne sme vsebovati določb, za katere v

zakonu ni podlage, zlasti pa ne sme samostojno določati pravic in obveznosti, kot je uvajanje obveznosti plačila prometnega davka. Podzakonski predpis kot izvedbeni akt sme dopolnjevati zakonsko normo samo tako daleč, da z dopolnjevanjem ne ureja razmerij samostojno (zunaj zakonskega okvira) ali da ne uvaja novih obveznosti.

10. Po ustavi (120. člen) so upravni organi pri svojem delu, kamor sodi tudi izdajanje predpisov iz njihove pristojnosti, vezani na okvir, ki ga določata ustava in zakon. Ustavna uveljavitev načela delitve oblasti na zakonodajno, izvršilno in sodno med drugim pomeni, da upravni organi nimajo pravice izdajati splošnih norm brez podlage v zakonu. To načelo delitve oblasti tudi izključuje možnost, da bi upravni organi spreminjali ali samostojno urejali zakonsko materijo. Določba 79. člena ZPD pooblašča predstojnika republiškega upravnega organa za finance le za izdajanje podrobnejših predpisov o načinu obračunavanja in plačevanja prometnega davka. Sporni odstavek 39. člena pa z uvajanjem obdavčitve posega na področje, ki ga ureja ZPD, čeprav za takšen poseg nima podlage v ZPD. Ko pravilnik v 1. členu (uvodne določbe) našteva področja, ki jih ureja na podlagi 79. člena ZPD, med ostalim navaja, da "predpisuje uporabo stopenj, olajšav in oprostitev davka od prometa storitev". Navedeno je potrebno razumeti v okviru zakonskega pooblastila – to je, da so določbe pravilnika zgolj izvedbene ali pojasnjevalne narave, na kar kaže formulacija "uporaba". Zakonsko ureditev lahko dopolnjujejo in razlagajo samo toliko, da ne spreminjajo njene vsebine.

11. Glede na navedeno je bilo potrebno izpodbijano določbo pravilnika kot nezakonito in hkrati neustavno razveljaviti. Podobno je ustavno sodišče odločilo že v zadevah U-I-1/92, U-I-72/92 in U-I-82/92 (v zbirki OdlUS: 48/I, 56/II in 101/II) in z odločbo št. U-I-73/94 z dne 25. 5. 1995, le da je v nekaterih od teh primerov izpodbijane določbe izvršilnih predpisov odpravilo – kadar je namreč v skladu s 45. členom ZUstS ugotovilo, da je potrebno odpraviti škodljive posledice, ki so nastale zaradi ugotovljene protiustavnosti ali nezakonitosti izpodbijanega predpisa. V tem primeru sodišče ni štelo, da nad zakonito obveznostjo plačani prometni davek, s katerim so vsi prizadeti subjekti v času veljavnosti sedaj razveljavljene določbe pravilnika računali in tej ureditvi prilagodili svoje ravnanje, pomeni take vrste škodljivo posledico, ki jo je potrebno odpraviti – upoštevajoč pri tem tudi to, da ni možno s potrebno zanesljivostjo oceniti, kolikšno nepričakovano obremenitev bi to pomenilo za proračun in njegove uporabnike. Ker so taki, doslej veljavni določbi prizadeti subjekti verjetno prilagajali svoje ravnanje na različne načine, bi bila z njeno odpravo (z učinkom za nazaj) lahko v določenem smislu prizadeta tudi enakost gospodarskih subjektov oziroma načelo, da morajo biti vsem pogoji gospodarjenja znani vnaprej. Zato se je ustavno sodišče v tem primeru odločilo za razveljavitev in ne za odpravo izpodbijane določbe.

C)

12. Ustavno sodišče je sprejelo to odločbo na podlagi drugega odstavka 45. člena zakona o ustavnem sodišču (Uradni list RS, št. 15/94) v sestavi: predsednik dr. Tone Jerovšek in sodniki mag. Matevž Krivic, mag. Janez Snoj, dr. Lovro Šturm, Franc Testen, dr. Lojze Ude in dr. Boštjan M. Zupančič. Odločbo je sprejelo soglasno.

Št. U-I-38/95-8
Ljubljana, dne 22. junija 1995.

Predsednik
dr. Tone Jerovšek l. r.